

COLEÇÃO MESTRADO PROFISSIONAL FGV DIREITO SP

VOLUME 2 DIREITO TRIBUTÁRIO

Trabalhos Discentes Premiados (2015 a 2017)

Mario Engler Pinto Junior
(Organizador)



Coleção Mestrado Profissional FGV DIREITO SP

Volume 2

Direito Tributário

Trabalhos Discentes Premiados (2015 a 2017)

Mario Engler Pinto Junior

(Organizador)

 FGV DIREITO SP

Editora InHub

2019

Direito tributário/Mario Engler Pinto Junior, organizador. – São Paulo : InHouse/FGV
Direito SP, 2019.

344 p. – (Coleção mestrado profissional FGV Direito SP ; v.2)

ISBN: 9781081415846

1. Direito tributário. 2. Direito tributário – Brasil. I. Pinto Junior, Mario Engler.

CDU 34:336.2

Ficha catalográfica elaborada por: Cristiane de Oliveira CRB SP-008061/O
Biblioteca Karl A. Boedecker da Fundação Getulio Vargas - SP

Editora InHouse

Conselho Editorial
Ms. Daniela Corrêa de Siqueira
Dr. Davi de Paiva Costa Tangerino
Ms. Denise de Paiva Costa Tangerino
Dr. Flávio Rubinstein
Dr. Henrique Olive
Ms. Natalie Ribeiro Pletsch
Dra. Irene Patrícia Nohara
Dra. Tathiane Piscitelli
Dr. Rafael Maffei
Dr. Salo de Carvalho
Dra. Vanessa Rahal Canado

Expediente
Editores
Dr. Davi Tangerino
Dra. Tathiane Piscitelli
Projeto Gráfico
Denise Tangerino
Diagramação
Mayara Lopes

FGV DIREITO SP

Preparação de textos

Paula Brito Araújo (P.B.A. Preparação e Revisão de Textos)

Edição

Lyvia Felix

É proibida a reprodução total ou parcial, por qualquer meio ou processo, inclusive quanto às características gráficas e/ou editoriais. A violação de direitos autorais constitui crime (Código Penal, art. 184 e Lei n. 6.895, de 17/12/1980), sujeitando-se a busca e apreensão e indenizações diversas (Lei n. 9.610/98).

Todos os direitos desta edição reservados à InHouse Editora e Soluções Educacionais Ltda. e à Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas (FGV DIREITO SP).

InHouse Editora

Rua: Nebraska, 251.

Brooklin, São Paulo, SP – CEP: 045600-010

Contato: denisetangerino@gmail.com

FGV DIREITO SP

Rua Rocha, 233

Bela Vista, São Paulo, SP – CEP: 01330-000

Contato: publicacoes.direitosp@fgv.br

Categoria: Direito tributário

Edição 1.0 – Julho de 2019

ISBN: 9781081415846

Copyright 2019 por InHouse e FGV DIREITO SP

APRESENTAÇÃO

A presente obra coletiva congrega artigos produzidos por alunos do Mestrado Profissional da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV DIREITO SP) titulados entre 2015 e 2017, a partir de seus respectivos trabalhos de conclusão. Os trabalhos estão entre os melhores apresentados no período, em função de sua qualidade acadêmica e aplicabilidade prática. No final de 2017, o programa contabilizava o total de 85 alunos titulados.

A seleção dos melhores trabalhos contou com a participação de avaliadores externos, e a premiação ocorreu em evento solene realizado em 30 de agosto de 2018. O evento e a edição desta obra tiveram o apoio institucional dos escritórios de advocacia Bergamini Collucci Advogados, Bichara Advogados, Pinheiro Neto Advogados, Salusse Marangoni Advogados, Tozzini Freire Advogados e Trench Rossi Watanabe.

Na linha de Direito Tributário, mereceram destaque especial os trabalhos dos alunos Cassius Vinicius de Carvalho, Daniela Silveira Lara e Mariana Monte Alegre de Paiva. Cada artigo ora publicado está precedido de um prefácio de autoria do professor ou da professora responsável pela orientação do respectivo aluno ou da respectiva aluna.

Os trabalhos selecionados e os artigos deles decorrentes, que compõem a obra coletiva, são bons exemplos do modelo de pesquisa adotado no Mestrado Profissional da FGV DIREITO SP, cuja tônica recai sobre o caráter aplicado do resultado da investigação. A utilidade prática é relevada pelo componente prescritivo do trabalho, sob a forma de recomendações de conduta dirigidas precipuamente aos operadores do Direito e formuladores de políticas públicas.

Nesse sentido, o trabalho não pode se limitar a discutir uma questão conceitual ou um problema hermenêutico situado no plano puramente abstrato. Tampouco precisa explorar desavenças doutrinárias ou buscar avançar proposições teóricas. No fundo, o pesquisador se serve do referencial teórico-normativo disponível para resolver questões práticas, embora sem deixar de lado o senso crítico ou descurar da solidez da fundamentação jurídica das soluções propostas.

O domínio da legislação aplicável, assim como dos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais existentes, tem função instrumental e não é encarado como o objetivo final do trabalho. Importa menos dar uma resposta com pretensões de verdade dogmática do que mapear controvérsias jurídicas para identificar riscos e sugerir alternativas de mitigação.

Para dar conta disso, a pesquisa deve se preocupar inicialmente em conhecer e compreender o contexto fático, a partir de uma visão integrada e multidisciplinar da realidade, para então identificar estratégias de ação juridicamente embasadas. Essa postura transcende a dicotomia clássica entre lícito e ilícito que tem orientado a produção doutrinária na área jurídica. Não basta ao jurista moderno responder a questões sobre legalidade de condutas; ele também precisa formular juízos de equidade ou de conveniência, dentro da moldura legal previamente definida.

De outro lado, o saber jurídico relevante não mais se amolda às fronteiras disciplinares tradicionais do Direito, que se tornaram artificiais em face da complexidade dos problemas do mundo atual. Tampouco o Direito pode ser corretamente aplicado sem levar em conta a realidade concreta e as consequências práticas das soluções propostas.

Para cumprir sua missão, tanto o pesquisador docente quanto o profissional militante devem ser capazes de transitar entre os vários ramos do Direito e manter diálogo com outras áreas afins do conhecimento. A

conexão com a realidade concreta também demanda esforço adicional de investigação, eis que transcende a consulta às fontes tradicionais da pesquisa jurídica (legislação, doutrina e jurisprudência).

É necessário que o pesquisador utilize outras fontes de informação ou meios de consulta, como análise documental, banco de dados, entrevistas com atores relevantes e sua própria experiência (desde que devidamente explicitada e qualificada). Daí resulta um trabalho de pesquisa que não se serve apenas de referências bibliográficas, nem se limita a reproduzir conhecimento doutrinário já publicado.

O trabalho precisa ainda problematizar e discutir as questões jurídicas sensíveis, considerando o contexto fático em que estão inseridas. As polêmicas não devem ser apresentadas de forma maniqueísta ou sustentadas por argumentos retóricos. É essencial que as reflexões sejam dotadas de rigor acadêmico, o que pressupõe a análise de posições contrapostas, mostrando os vários ângulos do problema, de maneira neutra e abrangente.

Por fim, o trabalho deve adotar uma conclusão propositiva, que responda objetivamente a questões sobre como agir e com que cautelas; o que faz sentido; qual a melhor estratégia.

Espera-se que esta obra proporcione ao leitor não apenas a aquisição de conhecimento qualificado e teoricamente robusto, mas sobretudo útil e diretamente aplicável à atividade profissional. Os seus autores e respectivos orientadores estão de parabéns!

Mario Engler Pinto Junior

Professor e Coordenador do Mestrado Profissional da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV DIREITO SP).

SUMÁRIO

- 1. Ocultação do sujeito passivo na importação mediante interposição fraudulenta de terceiro11**
Carlos Eduardo de Arruda Navarro
Prefácio de Roberto França de Vasconcellos
- 2. A extrafiscalidade e o seus reflexos para a atividade empresarial e para o poder público na perspectiva do setor automotivo51**
Cassius Vinicius de Carvalho
Prefácio de Elidie Palma Bifano
- 3. Margens alternativas em preços de transferência – OTNMM como alternativa para sua aplicação prática 79**
Felipe Cerrutti Balsimelli
Prefácio de Roberto Quiroga Mosquera
- 4. Responsabilidade tributária de grupos econômicos 115**
Leonardo Nuñez Campos
Prefácio de Juliana Furtado Costa Araujo
- 5. Como fazer governança corporativa tributária: tendências atuais..... 166**
Luciana Ibiapina Lira Aguiar
Prefácio de Elidie Palma Bifano
- 6. O Cadastro de Prestadores de Outros Municípios (CPOM) de São Paulo: um instrumento de inteligência fiscal. Propostas para a prevenção e o combate à sonegação fiscal do Imposto sobre Serviços (ISS)..... 201**
Marcus Rogério Oliveira dos Santos
Prefácio de Leonel Cesarino Pessoa

**7. Os desafios do tratamento tributário de ativos contingentes
no âmbito de operações de fusões e aquisições 232**

Mariana Monte Alegre de Paiva

Prefácio de Flavio Rubinstein

8. Moeda funcional: da contabilidade ao direito tributário..... 273

Renan Fiusa

Prefácio de Vanessa Rahal Canado

**9. Os limites da multa por descumprimento de dever instrumental
tributário 313**

William Roberto Crestani

Prefácio de Tathiane Piscitelli

Prefácio ao Artigo 1, “Ocultação do sujeito passivo na importação mediante interposição fraudulenta de terceiro”

A vida acadêmica é cheia de percalços e sacrifícios que a todo momento testam os nossos limites físicos e mentais. Mas é também imensamente gratificante.

A honra de prefaciar o presente artigo, com o qual eu pude modestamente colaborar como orientador, traduz perfeitamente esse sentimento de recompensa que por vezes experimentamos ao longo da nossa jornada pela academia.

Trata-se do fruto do amadurecimento profissional e acadêmico do seu autor – Carlos Eduardo de Arruda Navarro –, que eu tive a alegria de conhecer quando ainda participava como monitor nos cursos do programa de especialização do GVLaw (FGV DIREITO GV). Competente e dedicado, Carlos foi conquistando espaço dentro dessa instituição, tendo-se tornado um dos seus mais proeminentes professores.

O processo de orientação transcorreu em um ambiente de respeito mútuo e amizade, além de ter me proporcionado a oportunidade de aprofundar nas intrincadas nuances jurídicas da importação indireta, especificamente em uma modalidade praticada à margem da lei – a interposição fraudulenta de

terceiros. A bagagem teórica e prática de Carlos, advogado especialista em temas aduaneiros, foi determinante e facilitou sobremaneira o meu papel de orientador.

A relevância do presente trabalho é inegável, na medida em que contribui decisivamente para elucidar um tema sobre o qual tão pouco se escreveu – a caracterização do processo de importação por meio de pessoa interposta com o objetivo de ocultar o verdadeiro adquirente, prática lamentavelmente tão fraudulenta quanto frequente em nosso país.

Na realidade, tanto o direito aduaneiro quanto a tributação aduaneira têm sido, a meu ver, negligenciados pela nossa doutrina, salvo raras e honrosas exceções, como é o caso da presente obra. Infelizmente, a maioria dos trabalhos que encontramos sobre os temas referidos os toma por um viés tecnocrata, apegando-se excessivamente aos seus aspectos burocráticos e procedimentais sem aprofundar nas questões jurídicas essenciais. Isso é uma pena se considerarmos a importância que o comércio internacional tem para o cenário macroeconômico do país.

Como o leitor terá a oportunidade de comprovar, trata-se de um artigo tecnicamente rigoroso, atual, que testa os conceitos ínsitos à operação de interposição fraudulenta de terceiros, comprovada e presumida, à luz da legislação vigente e da mais recente jurisprudência, administrativa e judicial, apontando os caminhos para a correção do ato fraudulento e os critérios e parâmetros utilizados pelas autoridades aduaneiras para caracterizar essa figura. É indispensável para aqueles que lidam com as questões aduaneiras, no âmbito acadêmico ou profissional.

Desejo a todos uma boa leitura!

Roberto França de Vasconcellos

LLM em Direito Tributário Internacional pela Ludwig Maximilian Universität (LMU), em Munique, Doutor em Direito Econômico Financeiro pela Universidade de São Paulo (USP), professor dos programas de Mestrado Profissional e Especialização (GVLaw) da FGV DIREITO GV, e do curso de graduação da Escola de Administração de Empresas da Fundação Getulio Vargas (FGV EAESP).

1. Ocultação do sujeito passivo na importação mediante interposição fraudulenta de terceiro

Carlos Eduardo de Arruda Navarro¹

1. Considerações preliminares

De maneira geral, o Direito brasileiro não proíbe que uma pessoa, física ou jurídica, seja interposta por outra para a prática de atos jurídicos em benefício do contratante, sejam eles praticados em nome do próprio contratante ou em nome do contratado (interposto).

Pode-se lembrar de situações corriqueiras em que o interposto age em nome próprio, realizando um negócio jurídico a pedido de outrem, com ou sem remuneração. Por exemplo, se um artista famoso quer fazer uma doação

¹ Mestre em Direito Tributário pela Fundação Getulio Vargas. Especialista em Direito Tributário pela Fundação Getulio Vargas. Graduação em Direito pela Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo. Sócio e advogado do escritório Viseu Advogados. Professor no Curso de Especialização em Direito Tributário da FGV DIREITO SP.

a uma instituição beneficente, mas não quer que a imprensa a noticie, pode pedir a um amigo que faça a doação em nome próprio, permanecendo o real doador no anonimato. Do mesmo modo, o homem que tem vergonha de comprar um produto íntimo feminino em uma farmácia pode pedir a uma mulher que o faça para ele.

Importante destacar que o ordenamento jurídico brasileiro não apenas deixa de proibir tal situação, como, por vezes, a regula, como bem lembrado pelo professor Heleno Tórres.² A própria existência de uma pessoa jurídica, de alguma forma, permite que uma pessoa natural se utilize de um “terceiro” para, por exemplo, realizar uma determinada atividade empresária.

Outras situações, cada qual com suas particularidades, em que a interposição de um terceiro aparece de forma regulada são as sociedades em conta de participação,³ os fundos de investimento, os consórcios, os condomínios e as cooperativas.⁴

Situação menos lembrada é a do contrato de comissão (mercantil),⁵ em que o comissário adquire ou vende bens em nome próprio, mas à conta do comitente, assim como da importação indireta, em que uma pessoa contrata um terceiro (normalmente uma *trading company*) para realizar uma importação de bens.

2 “A interposição de pessoas pode apresentar-se sob uma forma fictícia (por simulação ou fraude) ou efetiva (real), na qual a pessoa interposta contrata em nome próprio, ou em nome de outrem, mediante legítimos negócios jurídicos, permitidos pelo ordenamento, com os efeitos dirigidos exclusivamente à esfera do interpotente, quando este se encontra ausente ou não se queira ter presente, no caso de mandato, representação, comissão e preposição, ao que definimos como interposição efetiva de pessoas por substituição, ou mesmo facilitando a aproximação entre pessoas, com caráter de comercialidade, como na mediação, nunciação, agência e corretagem, ao que preferimos classificar como interposição efetiva de pessoas por intermediação” (TÓRRES, Heleno. *Direito tributário e direito privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 423).

3 Arts. 991 a 996 do Código Civil.

4 Arts. 1.093 a 1.096 do Código Civil.

5 Arts. 693 e seguintes do Código Civil.

Em casos menos comuns, a legislação brasileira chega a admitir que um terceiro realize um negócio jurídico em nome de outrem.⁶ É o caso da relação de mandato,⁷ em que o mandatário, mediante procuração, realiza atos jurídicos em nome do mandante. Tal representação é trivial na advocacia, por exemplo; e a própria representação de uma pessoa jurídica por seu administrador também segue uma lógica de mandato.

Em ambas as situações – quando o interposto age em nome próprio ou quando age em nome alheio –, a relação entre contratante e contratado será regulada pelo Direito e por um contrato (ainda que verbal). Nos exemplos citados anteriormente, se o amigo do artista famoso ficar com o dinheiro para si e não fizer a doação à instituição de caridade, a princípio, poderá se ver obrigado a devolver o montante ao artista. Do mesmo modo, a mulher que se comprometeu a ajudar o tímido rapaz na farmácia também deverá devolver a ele o dinheiro, caso não efetue a compra para a qual foi contratada. E a mesma lógica se aplica ao mandato.

A despeito disso, é de se notar que movimentos mais recentes parecem combater a ocultação de pessoas. Internacionalmente, o Grupo dos 20 (G-20) e a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), especialmente desde os anos 2000, vêm estimulando medidas que, direta ou indiretamente, têm por objetivo combater ou impedir o anonimato, especialmente com vistas à exigência de tributos e cumprimento de deveres instrumentais.

Igualmente no Brasil surgem reações desse tipo, como é o caso da recente necessidade de informação do beneficiário efetivo no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ).⁸

Especificamente em relação ao comércio exterior, desde a abertura internacional do mercado brasileiro, nos anos 1990, notou-se que algumas

6 No exemplo do rapaz tímido da farmácia, até se poderia dizer que a moça que compra o absorvente estaria agindo como mandatária, mas isso não me parece adequado, pois, perante a farmácia (vendedor), o contrato de venda e compra está sendo feito com a moça, e não com o rapaz que está do lado de fora.

7 Arts. 653 e seguintes do Código Civil.

8 Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil (RFB) n. 1.863/2018.

peças físicas e jurídicas estavam se utilizando do comércio internacional como meio para conferir uma origem aparentemente lícita a recursos e ativos financeiros ilícitos, bem como para evadir divisas ao exterior.

Tais fatos tiveram como resposta uma série de medidas voltadas ao controle sobre os intervenientes do comércio exterior, especialmente nos anos 2000; exemplificativamente, foram introduzidas normas no ordenamento jurídico brasileiro para (a) endurecer⁹ a habilitação aos interessados em operar no comércio internacional¹⁰ e (b) criar as modalidades de importação indireta (primeiro a importação por conta e ordem¹¹ e, anos mais tarde, a modalidade por encomenda).¹²

Dado o grande interesse do Estado brasileiro em ter ampla visibilidade sobre aqueles que figuram como sujeito passivo, real vendedor, real comprador e/ou responsável pela operação de importação ou de exportação, foi criado um tipo infracional específico para punir quem interferisse no controle aduaneiro ocultando uma dessas figuras. Tal infração foi introduzida no ordenamento jurídico brasileiro pela Medida Provisória n. 66/2002 – posteriormente convertida na Lei n. 10.637 do mesmo ano –, que modificou o art. 23 do Decreto-lei n. 1.455/1976. Confira-se a redação do tipo infracional:

Art. 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

(...)

9 “O procedimento de habilitação foi criado no ano de 2002, havendo, anteriormente, um controle governamental muito frágil, que permitia que muitas empresas inidôneas operassem no comércio exterior” (LUZ, Rodrigo. *Comércio internacional e legislação aduaneira*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 2).

10 Art. 2º, II, da Portaria n. 350/2002, do Ministério da Fazenda; art. 718, parágrafo único, do Decreto n. 4.543/2002 (atualmente previsto no art. 809, § 2º, do Decreto n. 6.759/2009); e Instrução Normativa n. 229/2002 (atualmente prevista na Instrução Normativa n. 1.603/2015).

11 Art. 80, I, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001 e Instrução Normativa n. 225/2002 (revogada pela Instrução Normativa n. 1.861/2018).

12 Art. 11 da Lei n. 11.281/2006 e Instrução Normativa n. 634/2006 (revogada pela Instrução Normativa n. 1.861/2018).

V – estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

A escolha do legislador, portanto, foi punir, com uma pena severa, condutas reputadas graves, quais sejam aquelas cometidas mediante fraude ou simulação – aquilo que o professor Heleno Tôrres denomina interposição sob a “forma fictícia (por simulação ou fraude)”.¹³ A ocultação inocente (mero erro ou omissão de informação, cometida sem fraude ou simulação) manteve-se como simples erro ou omissão no preenchimento das obrigações acessórias (Declaração de Importação [DI], Registro de Exportação [RE], entre outros).

Embora a ocultação praticada mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, seja punível tanto na importação quanto na exportação, o primeiro recorte proposto no presente parecer é o de examinar exclusivamente a ocultação nas operações de importação, conforme pedido do consulente. Dentro da ocultação na importação, o segundo recorte proposto é pela abordagem da interposição fraudulenta de terceiros, que é um *modus operandi* para alcançar a ocultação.

Nos tópicos seguintes, portanto, serão apresentadas as principais características da infração conhecida como “ocultação mediante interposição fraudulenta de terceiros”. Antes, porém, convém abordar, ainda que sucintamente, conceitos básicos que são necessários ao bom entendimento deste parecer, como é o caso do conceito de importação.

13 TÔRRES, Heleno. *Direito tributário e direito privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 423.

2. Importação

Um primeiro ponto fundamental para que se entenda o conceito de importação é a sua não vinculação a um negócio jurídico específico. Importar nada mais é do que uma ação humana tendente a trazer um bem corpóreo para dentro do território, independentemente do negócio jurídico realizado previamente à importação.

Assim, a importação normalmente pressupõe um negócio jurídico subjacente, mas com ele não se confunde. O importador brasileiro pode ser o comprador do bem (ter celebrado um contrato de compra e venda com o exportador), o locatário (se tiver alugado o bem), o donatário (se tiver recebido o bem em doação), ou até mesmo ser um sujeito contratado exclusivamente para importar o bem, sem que tenha realizado qualquer negócio jurídico com o exportador (como ocorre no caso da chamada importação por conta e ordem de terceiros, que será mais bem abordada adiante).

Importante frisar que não se está aqui defendendo que o negócio jurídico é irrelevante para uma importação; o que se afirma é que o negócio jurídico não possui relevância para a caracterização de uma importação. Contudo, uma vez caracterizada a importação, o negócio jurídico realizado pode sim ser extremamente relevante para que se defina, por exemplo, se a importação possui ou não cobertura cambial, qual o valor aduaneiro do bem (base de cálculo para o Imposto de Importação [II]), a aplicabilidade (ou não) de isenções e regimes aduaneiros especiais (como a admissão temporária), entre outras circunstâncias.

Ainda delimitando o conceito de importação, importante destacar que nem toda entrada física no território aduaneiro corresponde a uma importação. Para que a importação esteja caracterizada, é preciso que o bem tenha como destino o Brasil. Daí por que a mera entrada de um bem no Brasil, sem destino ao país, não corresponde a uma importação.

É o caso, por exemplo, de um navio que tem como destino final o Porto de Buenos Aires, Argentina, mas faz uma escala no Porto de Santos, Brasil. Nesse caso, os bens destinados à Argentina, embora ingressem fisicamente

no território aduaneiro brasileiro, não são importados no Brasil. Não há, nesse exemplo, a figura do importador brasileiro, faltando, portanto, a ação humana a que nos referimos anteriormente.

Nesse sentido é a doutrina do professor Paulo de Barros Carvalho, para quem “importar’, em termos jurídicos, significa trazer produtos originários de outro país para dentro do território brasileiro, com o objetivo de permanência”.¹⁴

Vale destacar que, embora o vocábulo *permanência* possa dar uma ideia de tempo (até de definitividade, para alguns), o período dessa permanência é irrelevante para que se caracterize uma importação. Assim, se um importador brasileiro decide alugar um determinado bem no exterior com o intuito de que o bem permaneça aqui no Brasil por algumas horas, haverá uma importação no momento em que o bem ingressar no território brasileiro.

Como a importação remete a uma entrada física de bem (corpóreo) com objetivo de permanência no país, não se diferencia, para fins de caracterização da importação, se o bem é nacional ou estrangeiro. Se um viajante sai do Brasil com seus bens pessoais e depois retorna com os mesmos bens ao território aduaneiro, terá realizado uma exportação (quando da saída do território) e, posteriormente, uma importação de seus bens (quando do retorno ao território). Note-se, portanto, que a ausência de transferência de titularidade dos bens é irrelevante, assim como é irrelevante o período da viagem (se de 1 dia ou de 50 anos).

A despeito de o retorno do viajante representar uma importação de seus bens pessoais, vale frisar que a Constituição da República decidiu não outorgar competência, à União, para a instituição do II a toda e qualquer importação, mas apenas àquelas de bens estrangeiros (incluídos os chamados bens desnacionalizados, ou seja, aqueles que foram desincorporados da economia nacional em razão de uma exportação definitiva prévia).¹⁵

14 Disponível em: receita.economia.gov.br/publicacoes/revista-da-receita-federal/revista-de-estudos-tributarios-e-aduaneiros-da-receita-federal/@@download/file/Revista%20da%20RFB%2001.pdf. Acesso em: 21 maio 2019.

15 Art. 153, I.

Assim, no caso do viajante, embora seu retorno ao país caracterize importação dos bens, tal importação não pode ser alcançada pelo II, dado que os bens são nacionais (ou, se estrangeiros, haviam sido nacionalizados anteriormente à viagem – exportação).

2.1. Importação indireta

Importação indireta nada mais é do que a terceirização do ato de importar. Assim, aquele que tem interesse que um bem corpóreo ingresse no território aduaneiro pode realizar a importação diretamente ou pode contratar um terceiro para que realize a ação humana de trazer o bem ao país (i.e., realize a importação).

Atualmente existem duas modalidades de importação indireta expressamente previstas no Decreto-lei n. 37/1966. Na primeira delas, conhecida por importação por conta e ordem (de terceiros), o interessado no ingresso do bem no território aduaneiro contrata uma pessoa jurídica importadora para que esta realize a importação por sua conta e ordem. Dessa maneira, apenas a importação é terceirizada, permanecendo o negócio jurídico (necessariamente uma compra e venda) sendo realizado por aquele que contratou o terceiro importador (chamado pela legislação de adquirente).

Na segunda, chamada de importação por encomenda, o terceiro contratado não apenas realiza a importação como também o negócio jurídico subjacente (necessariamente uma compra e venda), de modo que aquele que lhe contratou (encomendante) acaba adquirindo, no Brasil, a “mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora”.¹⁶

Em outras palavras, portanto, se o interessado no produto importado (e que decidiu não realizar a importação direta) terceiriza apenas a importação,

16 O art. 32, parágrafo único, do Decreto-lei n. 37/1966 deixa claro que a mercadoria revendida é a mesma importada, e a Instrução Normativa n. 1.861/2018, em seu art. 3º, § 6º, de maneira absolutamente ilegal, considera mercadoria nacional (industrializada no Brasil) passível de importação por encomenda.

permanecendo ele com a realização do negócio junto ao exportador, estamos diante de uma importação por conta e ordem. Por outro lado, se o interessado terceiriza ambos, importação e negócio jurídico, estar-se-á diante de uma importação por encomenda.

Da leitura dos dispositivos legais incluídos no referido decreto-lei pela Medida Provisória n. 2.158-35/2001 (importação por conta e ordem) e pela Lei n. 11.281/2006 (importação por encomenda), pode-se chegar a algumas conclusões.

A primeira delas é que, muito embora importação seja um ato físico, a legislação aduaneira brasileira, ao prever as hipóteses de importações indiretas, limitou a terceirização das importações aos casos em que há aquisição da propriedade do bem. Dito de outra forma, se a importação tiver como negócio jurídico subjacente uma locação, por exemplo, não há previsão expressa de enquadramento nas modalidades de importações por conta e ordem ou por encomenda.

No caso da encomenda, tal conclusão é óbvia, pois, se o importador contratado deve vender o bem importado a um encomendante predeterminado (aquele que terceirizou a importação mediante contratação do importador), é óbvio que ele precisa adquirir a propriedade do bem internacionalmente (não é crível que o importador venda um bem que não lhe pertence).

No caso da importação por conta e ordem (de terceiro), a conclusão é menos óbvia, e decorre do fato de que aquele que contratou o importador é denominado, pela legislação, adquirente, o que pressupõe que ele adquiriu o bem junto ao exportador estrangeiro (e não é mero locatário, arrendatário, etc.).

Outra conclusão a que se chega é que o importador contratado deve ser uma pessoa jurídica, tanto na modalidade conta e ordem quanto na por encomenda. A legislação, no entanto, não determina que o contratante (chamado de adquirente ou encomendante, a depender da modalidade) deva ser pessoa jurídica.

No plano legal, portanto, as duas modalidades de importação indiretas expressamente previstas podem ser assim descritas:

- importação por conta e ordem: aquela em que o adquirente do bem em compra internacional, em vez de realizar o ato de importação, contrata uma pessoa jurídica importadora para que realize a importação por sua conta e ordem (a importação é terceirizada, mas a compra e venda internacional não); e
- importação por encomenda: aquela em que o encomendante terceiriza não apenas a importação do bem, mas também sua aquisição no mercado internacional, mediante contratação de uma pessoa jurídica importadora, a quem caberá adquirir o bem, importá-lo e revendê-lo.

Ao regulamentar essas modalidades de importação indireta, a Receita Federal do Brasil (RFB), por meio da Instrução Normativa n. 1.861/2018 (que revogou as antigas Instruções Normativas n. 225/2002 e 634/2006), impôs algumas condições e restrições. A principal restrição foi limitar que adquirente e encomendante fossem também pessoas jurídicas.¹⁷

A despeito de eventual contestação judicial da limitação imposta às pessoas físicas que pretendam figurar como adquirente ou encomendante, o fato é que, considerando o arcabouço normativo atual, a pessoa jurídica que tem a intenção de adquirir (importação com cobertura cambial) um bem estrangeiro e trazê-lo ao país pode:

- adquiri-lo mediante contrato internacional de compra e venda e importá-lo diretamente (nesse caso, o interessado poderá nomear mandatários para que ajam em seu nome – o próprio administrador da empresa ou terceiros – tanto na negociação internacional como na importação);

17 Embora não haja vedação expressa, a instrução normativa deixa claro que ambos devem ser pessoas jurídicas. Tal condição também foi expressamente mencionada pelas autoridades aduaneiras em resposta à consulta (*vide*, por exemplo, Solução de Consulta n. 18/2003, da Disit 07, e 55/2011, da Disit 04).

- adquirir-lo mediante contrato internacional de compra e venda e contratar um terceiro (esse terceiro importa o bem em nome próprio, e não em nome alheio, como faria um mero mandatário) para que importe o bem por sua conta e ordem; ou
- contratar um terceiro para que fique responsável por (i) comprar o bem internacionalmente, (ii) importá-lo e (iii) revendê-lo ao encomendante no mercado doméstico.

Caso opte por contratar um terceiro que agirá em nome próprio (diferente do mandatário, portanto), a instrução normativa que regulamenta as importações indiretas exige do importador contratado que identifique o encomendante ou o adquirente na DI por ele preenchida.

Em se tratando de importação sem cobertura cambial, pretendida por pessoa física ou jurídica, ou de importação com cobertura cambial pretendida por pessoa física, as duas últimas hipóteses citadas anteriormente não estão atualmente previstas nas normas aduaneiras (legal e infralegal), de modo que eventual nomeação de terceiro apenas é possível em se tratando de relação de mandato, em que o terceiro (mandatário) age em nome do contratante (mandante), e não em nome próprio.

3. Infrações aduaneiras

Muito embora o art. 15, parágrafo único,¹⁸ do Decreto n. 6.759/2009 tenha sido absolutamente infeliz ao reduzir a função da autoridade

18 “Parágrafo único. As atividades de fiscalização de tributos incidentes sobre as operações de comércio exterior serão supervisionadas e executadas por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (Lei n. 5.172, de 1966, arts. 142, 194 e 196; Lei n. 4.502, de 1964, art. 93; Lei n. 10.593, de 6 de dezembro de 2002, art. 6º, com a redação dada pela Lei n. 11.457, de 16 de março de 2007, art. 9º)”.

aduaneira à fiscalização de tributos (como se o agente aduaneiro fosse um mero arrecadador de pedágio, que não faz nenhum juízo sobre o que está adentrando o território, limitando sua fiscalização ao pagamento dos tributos devidos pelo importador), o fato é que, por tudo que se viu anteriormente, o Estado brasileiro possui inúmeros outros interesses para além da arrecadação tributária, no que se refere às operações de comércio exterior.

Aliás, em artigo publicado em coautoria com o professor Arthur Sodré Prado,¹⁹ foi defendido que a aduana moderna é aquela em que a menor das preocupações do agente aduaneiro é a arrecadação; o foco de fiscalização deve ser evitar a prática de crimes e infrações aduaneiras no curso do despacho, inclusive impedindo a entrada de bens sujeitos à pena de perdimento.²⁰ Cumprida tal tarefa, o bem cujo ingresso seja permitido deve ser desembaraçado pela autoridade, e a fiscalização exclusivamente tributária pode/deve ser realizada durante o prazo decadencial tributário, de acordo com o disposto nos arts. 150 e 173 do Código Tributário Nacional (CTN).

A autoridade aduaneira, portanto, além de conferir a DI sob a perspectiva tributária, deve analisar o cumprimento de todas as regras aduaneiras não tributárias, cabendo-lhe, nos termos do art. 676 do Decreto n. 6.759/2009, a aplicação de penalidades de natureza tributária e/ou não tributária.

A definição de infração aduaneira está prevista no art. 94 do Decreto-lei n. 37/1966, *in verbis*:

Art. 94. Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte da pessoa natural ou jurídica, de norma

19 NAVARRO, Carlos Eduardo de Arruda; PRADO, Arthur Sodré. *Nove propostas contra a corrupção na aduana brasileira*. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2015-ago-21/nove-propostas-corrupcao-aduana-brasileira>. Acesso em: 13 jun. 2016.

20 De se lembrar do notório caso de importação de lixo hospitalar veiculado pela grande mídia (por exemplo, disponível em: <http://g1.globo.com/brasil/noticia/2011/10/importador-de-lixo-hospitalar-deve-ser-indiciado.html>. Acesso em: 13 jun. 2016).

estabelecida neste Decreto-Lei, no seu regulamento ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-los.

§ 1º O regulamento e demais atos administrativos não poderão estabelecer ou disciplinar obrigação, nem definir infração ou cominar penalidade que estejam autorizadas ou previstas em lei.

§ 2º Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Como se pode notar do dispositivo legal transcrito, as infrações aduaneiras podem ser ativas ou comissivas, voluntárias ou involuntárias. Como regra, as infrações aduaneiras independem do elemento volitivo (dolo) e do resultado alcançado. Contudo, no caso da ocultação mediante interposição fraudulenta de terceiros, embora o resultado não seja necessário, há disposição expressa, na própria denominação do tipo, exigindo a presença de fraude, conforme melhor se dirá a seguir.

4. Ocultação do sujeito passivo, vendedor, comprador ou responsável pela operação de comércio exterior, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros

Da simples leitura da descrição da infração em questão, constante do art. 23, V, do Decreto-lei n. 1.455/76, especialmente do termo “inclusive”, é possível verificar que a interposição fraudulenta é uma espécie da qual a ocultação é gênero. Assim, toda interposição fraudulenta gera uma ocultação, mas nem toda ocultação ocorre com a utilização de tal *modus operandi*.

Diante disso, a proposta é avaliar primeiro o gênero ocultação, para, depois, adentrar às particularidades da espécie “interposição fraudulenta de terceiros”, objeto último do presente parecer.

4.1. Ocultação do sujeito passivo, vendedor, comprador ou responsável pela operação de importação, mediante fraude ou simulação

Como dito anteriormente, ao menos em relação às pessoas jurídicas em importações com cobertura cambial, a legislação aduaneira brasileira não proíbe a contratação de um terceiro para que figure como importador; pelo contrário, a legislação admite tal possibilidade nas modalidades conta e ordem (de terceiros) e encomenda. O que não se permite, portanto, é o anonimato do contratante, “como meio de dificultar a identificação da origem dos recursos aplicados, ou dos responsáveis por infração contra os sistemas tributário e financeiro nacionais”.²¹

Assim, se uma companhia brasileira quer examinar um determinado bem fabricado por um concorrente no país, mas não quer figurar como compradora do bem perante seu concorrente, pode contratar um terceiro para adquirir o veículo mediante contrato de comissão mercantil. Do mesmo modo, se o bem for estrangeiro, a companhia pode contratar um terceiro (normalmente uma *trading company*) para realizar a aquisição e a importação (modalidade encomenda) do bem, devendo, para tanto, (a) estar regular perante o Registro e Rastreamento da Atuação dos Intervenientes Aduaneiros (Radar)²² e, principalmente, (b) ser identificada na DI preenchida pelo contratante.²³

Apenas no caso de anonimato do contratante, mediante fraude ou simulação, é que estará caracterizada a infração aduaneira de ocultação do sujeito passivo. Esse também é o entendimento de Marisete de Vargas e

21 Art. 1º da Portaria n. 350/2002, do Ministério da Fazenda.

22 Art. 24, *caput* e parágrafo único, da Instrução Normativa n. 1.603/2015.

23 Art. 3º da Instrução Normativa n. 225/2002 e art. 3º da Instrução Normativa n. 634/2006.

Gabriel de Araujo Sandri, para quem:

Na prática, a ocultação do real adquirente da mercadoria ocorre na prestação de informações falsas no registro da DI, isto é, o real adquirente é quem realiza todas as tratativas comerciais com o exportador, no entanto, não figura na DI nem como importador nem como adquirente ou encomendante predeterminado.²⁴

Embora se possa dizer, portanto, que a falsidade na declaração é o que consubstancia o tipo infracional, é importante destacar que a caracterização do tipo não depende da conduta daquele que inseriu a informação falsa, mas sim daquele que se ocultou da DI. Ou seja, a infração é cometida por aquele que se oculta, e não pelo interposto. Assim, o oculto pode ou não estar em conluio com o importador (que é o responsável pelo preenchimento da DI falsa), sendo tal conluio irrelevante para a caracterização do tipo infracional.

Isso quer dizer que a fraude ou simulação relevantes para a caracterização do tipo devem ser encontradas na conduta do oculto, de modo que a infração restará caracterizada mesmo se o importador agir de maneira inocente (sendo vítima da fraude cometida pelo oculto, por exemplo).

Retomando o exemplo da companhia que quer anonimato na aquisição de bens do seu concorrente, se ela contrata uma terceira empresa para agir em nome próprio, ficando esta empresa responsável pela contratação formal do importador, seria factível que o importador sequer soubesse da relação entre seu cliente (o interposto) e a destinatária final dos bens, de modo que o importador poderia ter indicado o interposto como encomendante, na DI,

24 VARGAS, Marisete de; SANDRI, Gabriel de Araujo. A aplicação da penalidade de inaptidão do CNPJ e a interposição fraudulenta de terceiros nas operações de importação. *Revista Eletrônica de Iniciação Científica*, Itajaí, Centro de Ciências Sociais e Jurídicas da Univali, v. 4, n. 3, p. 844-870, 3. trim. 2013. Disponível em: www.univali.br/ricc-ISSN2236-5044. Acesso em: 13 jun. 2016.

acreditando na veracidade dos fatos, sem ter nenhum tipo de conhecimento da ocultação promovida pela companhia (ela teria, portanto, induzido o importador a cometer um erro, e tal indução é que macula a informação prestada pela falsidade, caracterizando o tipo infracional).

Vale notar que não se está aqui defendendo que as ações do importador ostensivo e/ou do interposto são irrelevantes – pelo contrário, tais condutas podem ser extremamente relevantes no momento de apurar as responsabilidades aduaneira e penal dos envolvidos, bem como de graduar as suas respectivas penas –; o que se afirma, diferentemente, é que a conduta do importador ostensivo não é essencial para a caracterização do tipo ocultação do sujeito passivo na importação, tanto que (a) mesmo a completa inocência do importador (nos casos em que ele é vítima de um esquema fraudulento) não afasta a ocorrência da infração e (b) o tipo infracional menciona apenas simulação e fraude, sem citar a figura do conluio.

A conduta que importa para a caracterização do tipo infracional, portanto, é aquela realizada pelo oculto, e esta deve corresponder a uma ação ou omissão com o uso de fraude ou simulação.

A infração, portanto, não é a de ocultar outrem, mas sim a de ocultar a si mesmo, sempre mediante fraude ou simulação.

Em relação à fraude, vale destacar que o conceito não é idêntico ao da fraude tributária: enquanto a fraude tributária²⁵ tem por objetivo reduzir algum tributo, a fraude em questão está ligada à intenção de iludir a administração aduaneira na identificação do sujeito passivo, vendedor, comprador ou responsável pela operação de importação.

No caso da simulação, tem-se que a definição trazida pelo Código Civil (CC) é perfeita. Confira-se:

25 Art. 72 da Lei n. 4.502/1964, *in verbis*: “Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento”.

Art. 167. (...)

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

- I – aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;
- II – contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

Assim, se o sujeito passivo se oculta da DI com o intuito de iludir a administração aduaneira, ou simula um negócio jurídico inexistente (por exemplo, simula a existência de uma transação comercial mediante declaração não verdadeira dos envolvidos), estará caracterizado o dano ao erário, nos termos do disposto no art. 23, V, do Decreto-lei n. 1.455/1976.

É importante mencionarmos definições de fraude e simulação, porque a ocultação sem uma dessas características não pode ser enquadrada no tipo infracional em análise, devendo ser considerada mero erro/omissão no preenchimento da DI, infração punível com multas pecuniárias que variam de 1,5% a 3% do valor das operações (conforme art. 57, III, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001).²⁶

Feitos esses comentários, passemos à análise da interposição fraudulenta de terceiros como *modus operandi* para alcançar a ocultação.

²⁶ “Art. 57. (...)

III – por cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas: (Redação dada pela Lei n. 12.873/2013.)

a) 3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta; (Incluída pela Lei n. 12.873/2013.)

b) 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), não inferior a R\$ 50,00 (cinquenta reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa física ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta. (Incluída pela Lei n. 12.873/2013.)”.

5. Ocultação do sujeito passivo, vendedor, comprador ou responsável pela operação de importação, mediante interposição fraudulenta de terceiros

Uma das formas mais conhecidas de ocultação do sujeito passivo na importação é a interposição fraudulenta de terceiros. Nessa modalidade, o sujeito passivo se oculta mediante a inclusão (interposição) de um terceiro em seu lugar, com o intuito de iludir o controle aduaneiro exercido pela administração pública.

O sujeito oculto, nesse caso, deveria figurar como importador direto, adquirente ou encomendante, mas acaba não assumindo tal posição perante a administração aduaneira, iludindo o controle aduaneiro ao interpor um terceiro na cadeia de operações.

Caso o oculto seja uma pessoa jurídica e a importação tenha cobertura cambial, mencionamos anteriormente que o oculto tem o direito de contratar um terceiro para que realize, em nome próprio, a importação (tanto na modalidade conta e ordem quanto na encomenda), mas deve estar mencionado na DI como adquirente ou encomendante. Dessa forma, haverá interposição fraudulenta de terceiros se o sujeito passivo (a) interpor um terceiro para que figure como importador direto, omitindo a existência de um adquirente/encomendante (situação em que o importador ostensivo é o terceiro interposto), ou (b) em uma importação indireta, se ocultar da condição de encomendante ou adquirente interpondo um terceiro para que conste da DI nessa categoria (situação em que o interposto será o adquirente/encomendante).²⁷

A caracterização da interposição fraudulenta depende do *animus* do sujeito passivo: se a interposição do terceiro não for fraudulenta, o tipo não restará caracterizado. Assim, se na ocultação em geral deve-se observar

²⁷ Claro que o importador também pode ser uma interposta pessoa do oculto, mas não necessariamente, como no exemplo da montadora em que o importador foi vítima do esquema fraudulento.

a presença de fraude ou simulação, no caso da interposição fraudulenta é necessário a configuração da fraude.

Uma segunda circunstância importante para a caracterização da ocultação mediante interposição fraudulenta de terceiros é a existência de um terceiro, que é, necessariamente, pessoa diversa do “sujeito passivo, vendedor, comprador ou responsável pela operação de comércio exterior” (doravante referido como “real interessado”). Embora tal afirmação pareça ser trivial, ganha relevo quando relacionada com o princípio da autonomia dos estabelecimentos (afeto aos tributos indiretos). Ora, se uma determinada pessoa jurídica “interpõe” um de seus estabelecimentos em operação que é, de fato, realizada por outro – para, por exemplo, obter vantagens de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) –, jamais poder-se-á alegar a existência de interposição fraudulenta de terceiros, pois terceiro não há.

O conceito de terceiro, portanto, pressupõe tratar-se de outra pessoa, física ou jurídica, não havendo a possibilidade de equiparação desse conceito a um mero estabelecimento,²⁸ não obstante sua autonomia na condição de contribuinte, para fins de determinados tributos.

Em resumo, portanto, tem-se por interposição fraudulenta de terceiros a ação ou omissão²⁹ dolosa, realizada por uma pessoa física ou jurídica (em importação com ou sem cobertura cambial), tendente a se ocultar da qualidade de sujeito passivo, real vendedor, comprador ou responsável pela operação de comércio exterior, mediante a interposição de outra pessoa (física ou jurídica) na cadeia, com ou sem o consentimento deste ou de outros envolvidos.

Diante do exposto, parece fundamental adentrar o conceito de dolo.

28 E o mesmo vale para outros entes despersonalizados, ainda que sujeitos à inscrição no CNPJ.

29 A hipótese de omissão é rara na prática, mas, ao menos em teoria, não se exclui a possibilidade de sua ocorrência.

5.1. A figura do “dolo” na interposição fraudulenta de terceiros

Entre os diversos conceitos de dolo existentes na doutrina jurídica, entendemos que o mais adequado (além de ser de fácil compreensão) é aquele defendido pelo professor Gabriel Pérez Barberá (2012, p. 11-12), segundo o qual:

Dolo no es ni voluntad ni conocimiento. Imprudencia, por su parte, no es ni ausencia de voluntad ni ausencia de conocimiento. Ello, sin embargo, no significa que voluntad y conocimiento, así como sus ausencias correspondientes, no jueguen papel alguno respecto de estas categorías. Tales estados mentales, en tanto datos empíricos que son, pueden, llegado el caso y junto con otros, ser relevantes para la conformación de los supuestos de hecho individuales que realicen el dolo o la imprudencia. Pero en lo que respecta a los conceptos de ambas categorías nada tienen que aportar.

Conceptualmente, dolo e imprudencia, desde un punto de vista sintáctico, son propiedades definitorias de los respectivos casos genéricos: el caso genérico doloso y el caso genérico imprudente. Dolo e imprudencia son, pues, las propiedades que tornan dolosos o imprudentes a los supuestos de hecho establecidos por la ley como tipos penales. Semánticamente, por su parte, dolo e imprudencia son propiedades normativas, porque lo que torna doloso o imprudente a un caso genérico es una determinada valoración de él como más o menos grave, a partir de un juicio objetivo respecto al posicionamiento epistémico del autor en relación con su hecho.

Parece evidente que esse conceito normativo de dolo, embora autores mais antigos não o reconheçam, é utilizado há séculos para resolver a maioria dos casos criminais em todo o mundo. Salvo os casos de confissão (tanto a confissão realizada ao juízo quanto a confissão identificada em testemunhos ou documentos, como cartas, *e-mails*, etc.),³⁰ nenhuma prova pode ser produzida para atestar o estado mental do autor do crime, de modo que o conceito de dolo absolutamente volitivo parece ser uma utopia.

Desse modo, se o juiz não tem como acessar a mente do autor, uma condenação dolosa, inevitavelmente, parte de um conceito de dolo que está fora da mente do autor, de modo que a aferição do dolo deve partir dos atos cometidos pelo autor, e não de seus pensamentos, anseios e vontades.

Ora, se é verdade que existem condenações com base em dolo (tanto nas infrações que apenas admitem a forma dolosa quanto naquelas que admitem as duas formas), e se é verdade que a mente do autor não pode ser acessada pelo juiz (nem por pessoas ou equipamentos), parece claro que a convicção do juiz em sua condenação se dá com base em elementos probatórios que estão fora da mente do autor.

No caso da infração administrativa objeto do presente parecer, como a autoridade aduaneira igualmente não tem mecanismos para acessar a mente do acusado, a verificação da existência do dolo (essencial à caracterização da infração, uma vez que, como dito anteriormente, o tipo infracional em questão não existe na forma culposa) sempre dependerá de um exame das provas apuradas pela fiscalização.

O conjunto probatório, portanto, tem a dupla função de demonstrar a ocultação no caso concreto, bem como de evidenciar a existência de dolo, não sendo necessário fazer qualquer tipo de juízo quanto à vontade ou conhecimento do autor.

Presentes a ocultação e o dolo, estará caracterizada a infração aduaneira, ainda que o infrator, no seu íntimo, não quisesse realizar a infração. Sobre a desimportância da vontade e/ou do conhecimento do autor, *vide* novamente

30 E mesmo a confissão é uma prova, de modo que não há absoluta certeza de que seu conteúdo reflete o que está dentro da mente do autor.

o magistério do professor Gabriel Pérez Barberá (2012, p. 12-13):

La afirmación de que la voluntad no juega ningún papel en el ámbito del concepto de dolo no constituye ninguna novedad. Tanto la teoría de la posibilidad, defendida entre otros por Schröder, Schmidhäuser y Jakobs, como las modernas teorías de la representación (Frisch) y las nuevas teorías de la probabilidad (Herzberg, Puppe) han sostenido precisamente eso con toda claridad. Pero lo mismo debe decirse respecto del conocimiento, pues éste, al igual que la voluntad, es nada más que un estado mental, y por lo tanto un dato empírico. Constituye básicamente un error categorial, en el sentido de Ryle, afirmar que un constructo normativo por definición como el dolo sea un hecho psíquico (un estado mental), como lo es el conocimiento o la representación del autor. Ello, sin embargo, es precisamente lo que afirman todos los autores que se acaban de mencionar. Ninguna de las teorías desarrolladas hasta ahora por la dogmática penal alemana escapa del error de identificar el concepto de dolo con alguno de los datos empíricos eventualmente relevantes para conformar el supuesto de hecho a subsumir en aquel (el estado mental al que unánimemente se acude es una cierta clase de representación, sin perjuicio de que algunos autores exijan, además, algún dato adicional de índole voluntativa). Ello, empero, es metodológicamente inadecuado, porque ningún dato empírico puede ser a priori un candidato relevante para subsumirse en un concepto si éste aún no ha sido esclarecido. De allí que ninguno de los intentos de conceptualizar el dolo a través de su identificación con datos empíricos, generalmente psíquicos, haya resultado satisfactorio: se confunde el

concepto (normativo) de dolo con datos (empíricos) eventualmente relevantes para su aplicación. Hoy, de hecho, la identificación de dolo con conocimiento comienza a ser vista – al menos de lege ferenda – como axiológicamente incorrecta.

Dito isso, a partir do conceito de dolo em questão, a autoridade aduaneira deve determinar, de acordo com as características do caso concreto, quais dados empíricos serão relevantes para a caracterização do dolo (e, conseqüentemente, da infração).

Para entender que características podem ser definidoras do dolo, é importante conhecer as circunstâncias que, comumente, conduzem pessoas à prática da ocultação mediante interposição fraudulenta de terceiro.

5.2. (Alguns) motivos que conduzem à interposição fraudulenta

De maneira geral, pode-se dizer que o objetivo do oculto é esquivar-se de responsabilidades, que, em matéria de comércio internacional, podem ser diversas. A seguir, há uma lista exemplificativa com alguns motivos que, comumente, levam uma pessoa a se ocultar do controle aduaneiro (e que, não raramente, se verificam de maneira concomitante).

5.2.1. Prática de crimes (especialmente lavagem de dinheiro, descaminho, contrabando e evasão de divisas)

Parece evidente que, se um sujeito pretende cometer algum crime relacionado ao comércio exterior, é grande o incentivo para que ele se oculte das provas documentais que poderiam ligá-lo ao ilícito. Entre os recursos que podem ser utilizados pelo agente estão a utilização de empresas fantasmas, a contratação dos chamados “laranjas”, o uso de documentos falsos, etc.

Como mencionado no início do presente artigo, o governo brasileiro, especialmente nos anos 1990 e 2000, adotou uma série de medidas para coibir a prática de crimes que utilizavam, direta ou indiretamente, o comércio internacional de bens, especialmente os crimes de lavagem de capitais, descaminho, contrabando e evasão de divisas. Essa lista, no entanto, é exemplificativa e, na prática, o oculto pode praticar a referida infração para cometer até mesmo crimes mais graves, como o tráfico internacional de drogas, a ocultação de cadáver, etc.

5.2.2. Não recolhimento/recolhimento a menor de tributos alfandegários (impostos de importação e exportação) ou até mesmo de internos que incidem na importação

Ao interpor um terceiro e se ocultar da operação de comércio exterior, o oculto (sujeito passivo, real vendedor, comprador ou responsável pela operação de comércio exterior) pode ter por objetivo a obtenção de vantagens tributárias em relação aos tributos incidentes sobre a importação ou a exportação. Tais vantagens, basicamente, podem ser obtidas mediante (a) aplicação incorreta da alíquota do tributo (que, normalmente, está atrelada à incorreta classificação fiscal do bem); (b) redução (indevida) da sua base de cálculo (normalmente adotando a prática conhecida por subfaturamento); e/ou (c) utilização indevida de algum benefício fiscal (isenção, total ou parcial, redução, suspensão, regime aduaneiro especial, etc.).

Assim, uma pessoa, física ou jurídica, que, dolosamente, pretende evitar a normal incidência dos tributos devidos no momento do despacho aduaneiro (de importação ou exportação), pode interpor um terceiro para que este, em nome próprio, preste declaração incorreta/falsa da operação perante as autoridades, de modo a fugir de suas responsabilidades caso o artifício utilizado seja identificado durante o procedimento de conferência aduaneira.

5.2.3. Não recolhimento/recolhimento a menor de tributos internos que incidem após a importação (ou antes da exportação)

Embora a mente humana seja capaz de imaginar hipóteses das mais diversas, vislumbramos duas situações mais comuns, quais sejam: (a) burlar a aplicação das regras brasileiras de preços de transferência,³¹ gerando o não recolhimento ou o recolhimento a menor de Imposto de Renda (IR) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); e/ou (b) evitar a equiparação a industrial prevista pela legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) às saídas promovidas pelo importador.

Basicamente, as regras brasileiras de preços de transferência na importação estabelecem margens de lucro mínimas que devem ser observadas por pessoas jurídicas brasileiras que adquirem³² produtos de partes relacionadas no exterior. Caso as margens não sejam observadas, o valor pago pela importação considerado excedente (acima do preço parâmetro) será considerado despesa indedutível para fins de IR/CSLL.

A fim de evitar tal consequência, empresas brasileiras que transacionem com partes relacionadas no exterior podem se sentir incentivadas a se ocultar da transação, interpondo um terceiro não vinculado (fora do grupo empresarial).

No que se refere ao IPI, os importadores, adquirentes e encomendantes são equiparados a estabelecimentos industriais quando dão saída dos produtos, mesmo sem a promoção de qualquer industrialização. Embora tal equiparação seja de constitucionalidade duvidosa, especialmente sob a ótica da cláusula do tratamento nacional (Acordo Geral de Tarifas e Comércio [GATT]/Organização Mundial do Comércio [OMC]), o fato é que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) modificou seu entendimento e, em sede de recurso repetitivo, manteve tal equiparação, não havendo o Supremo Tribunal Federal (STF), até a presente data, manifestado-se a respeito.

31 Lei n. 9.430/1996, Seção V.

32 E também para aquelas que figurem como encomendante em importações por encomenda, nos termos do art. 14 da Lei n. 11.281/2006.

Nesse contexto, importadores de produtos com altas alíquotas de IPI possuem um incentivo para se ocultar das condições de importadores, adquirentes e/ou encomendantes, deixando de recolher o imposto sobre suas saídas.

Além destas, outras vantagens tributárias podem ser artificialmente alcançadas mediante a interposição de terceiros na operação de comércio internacional, como é o caso da não qualificação do oculto como importador para fins de (a) responsabilidade tributária pelo recolhimento do ICMS por substituição tributária, na condição de contribuinte substituto;³³ e (b) incidência das contribuições ao Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) pelo regime concentrado (também conhecido por monofásico, de que trata a Lei n. 10.147/2000).

5.2.4. Blindagem de patrimônio, rendimentos e /ou reputação

Em certas situações, o oculto não pretende se esquivar de sanções de natureza criminal, aduaneira ou tributária, de modo que o terceiro ostensivo não é interposto para a prática de atos ilícitos, mas sim para realizar uma operação absolutamente regular. Nesses casos, o objetivo do oculto pode ser apenas blindar seu patrimônio, rendimentos e/ou sua reputação em dado mercado. Por exemplo, uma empresa que ampara seu marketing no fato de fornecer apenas produtos brasileiros pode querer contratar um interposto e se ocultar de uma operação de importação. No caso de blindagem patrimonial e/ou de rendimentos, os exemplos são ainda mais intuitivos e abundantes.

5.2.5. Falta de habilitação no Radar

Em regra, uma pessoa, seja ela física ou jurídica, não pode realizar importações ou exportações de mercadorias sem habilitação no Sistema Radar; em razão disso, por vezes, pessoas não habilitadas interpõem terceiros

33 Normalmente, o recolhimento do ICMS-ST recai sobre industriais e importadores.

habilitados para que realizem operações de comércio exterior. Afora a irregularidade da própria interposição, tais operações podem ser lícitas ou ilícitas – ou seja, o oculto não habilitado pode interpor um terceiro para realizar uma operação evitada de algum outro vício, ou pode interpor tal terceiro exclusivamente porque não é habilitado, estando as demais declarações todas corretas.

Por fim, para além dos contribuintes não habilitados no Radar, incluem-se neste tópico os casos em que o oculto teve sua habilitação suspensa ou cassada pelas autoridades aduaneiras. Estas (a suspensão e a cassação), aliás, são situações de fato bastante robustas para a apuração do dolo.

5.2.6. Interferência na avaliação de risco e seleção de canais de parametrização

Por fim, o último dos motivos trazidos como exemplos de ocultação mediante interposição de terceiros refere-se à interferência na avaliação de riscos e parametrização. Este é outro caso em que a interposição de terceiros pode acobertar ou não a prática de algum ilícito (aduaneiro, tributário e/ou criminal) além da própria interposição. Assim, a operação declarada pode apresentar alguma outra irregularidade para além da própria interposição ou não (situação em que, não fosse a interposição, a operação seria regular).

São exemplos de situações em que o oculto pode querer interferir na avaliação de riscos ou seleção dos canais de parametrização: oculto (a) que sofreu a imposição de pena de perdimento em operação anterior; (b) passando por procedimento especial de fiscalização (inclusive o chamado canal cinza); e (c) com habilitação para operar regime aduaneiro especial suspensa ou cassada.

O fato de um oculto estar sob procedimento especial de fiscalização, por exemplo, é um grande indício da presença de dolo.

Feitas estas primeiras considerações, convém descrever os principais tipos de *modus operandi* classificáveis como interposição fraudulenta de terceiros na importação.

5.3. Interposição fraudulenta presumida

Além da interposição fraudulenta comprovada (aquela na qual a autoridade aduaneira identifica e comprova o *modus operandi* adotado pelos envolvidos), há também casos em que a fiscalização está legalmente autorizada a presumir a ocorrência da interposição fraudulenta.

O art. 23, § 2º, do Decreto-lei n. 1.455/76 determina que “presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados”. A justificação de tal presunção pode ser encontrada nas palavras do professor Rodrigo Luz:

Para caracterizar a ocultação, era imprescindível apontar a pessoa que fora oculta. Em muitas situações, a fraude era “quase perfeita” e, por isso, o Fisco não conseguia identificar o adquirente oculto, apesar de sua existência ser óbvia, haja vista, por exemplo, que o importador não possuía recursos próprios para suportar as remessas realizadas ao exterior ou não conseguia comprovar que ele mesmo fizera o pagamento recebido pelo exportador estrangeiro. Para tais situações foi criada a figura da interposição fraudulenta por presunção: apesar de o adquirente não ter sido identificado, o importador passaria a ser caracterizado como interposto fraudulento pelo fato de não ter conseguido comprovar a origem, disponibilidade e efetiva transferência dos recursos empregados no comércio exterior (...).³⁴

34 LUZ, Rodrigo. *Comércio internacional e legislação aduaneira*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 175.

Assim, se o importador que consta dos documentos de importação não conseguir provar a origem e/ou titularidade dos recursos empregados na operação, a RFB está autorizada a presumir a existência de um terceiro oculto que está financiando a importação e dela se beneficiando, desincumbindo-se de parte do seu ônus probatório.

Embora não se ignore a vasta discussão doutrinária acerca das presunções e ficções legais, tem-se que, em matéria de penalidades, não se pode admitir a existência de presunções absolutas, sob pena de ofensa aos princípios constitucionais do contraditório e ampla defesa. Em sendo a interposição fraudulenta presumida uma hipótese de presunção relativa, basta ao importador ostensivo, para afastar a acusação, provar (a) a origem, disponibilidade e/ou transferência dos recursos empregados na importação, ou (b) a inexistência de qualquer terceiro oculto.

Na primeira hipótese, caso o acusado prove a origem, disponibilidade e/ou transferência dos recursos empregados na importação, a autoridade aduaneira não poderá autuá-lo com base no tipo presumido, mas poderá, ainda assim, continuar a investigação de ocultação, e, se provados a ocultação e o dolo, lançar mão de um auto de infração pela ocultação comprovada (não presumida).

Diferentemente, em sendo apresentada, pelo acusado, a prova prevista no item (b) acima, não será possível a tipificação da conduta nem como ocultação comprovada e tampouco como presumida.

Isso porque, uma vez provada a inexistência de um terceiro oculto, a acusação de interposição fraudulenta não poderá subsistir. O que se quer aqui dizer é que a interposição fraudulenta presumida é uma espécie da qual a interposição fraudulenta é gênero, e não uma figura diversa da interposição fraudulenta; dessa forma, se restar comprovada a inexistência do gênero (interposição fraudulenta), evidentemente que estará afastada a espécie (interposição fraudulenta presumida).

Trazendo para um exemplo concreto: empresa A, vencedora de licitação para fornecimento de um produto X, está em situação financeira calamitosa; para cumprir com o contrato de fornecimento a ser firmado com o poder público, a empresa A adquire o produto X de fornecedor no exterior. Durante o despacho de importação, a fiscalização atesta não apenas o estado de quase

insolvência de A, como também o fato de que A possui uma contabilidade absolutamente confusa e desorganizada. Nesse momento, a fiscalização presume que A deve ter cedido seu nome a terceiro, dada a inexistência de disponibilidade financeira para arcar com a importação. Nesse caso hipotético, a empresa A não tem condições de provar a disponibilidade de fundos para a importação, pois realmente não possui tal disponibilidade. Este é um caso típico em que a empresa A deveria provar que não está ocultando qualquer terceiro, e que ela é a única beneficiária do produto X, uma vez que possui um contrato com o poder público para o fornecimento desse bem no país. A prova de que A não é um interposto, portanto, é suficiente para afastar a presunção de que trata o art. 23, § 2º, do Decreto-lei n. 1.455/1976.

5.4. Interposição fraudulenta de terceiros e o direito aduaneiro penal

O professor Adilson Rodrigues Pires classifica as infrações como violações a obrigações principal ou acessória. Violaria uma obrigação principal a subtração de dinheiro devido ao fisco, e violaria uma obrigação acessória quando o agente deixa de fazer algo previsto na legislação ou “age em dissonância com o texto normativo”.³⁵

Como verificado anteriormente, a interposição fraudulenta de terceiros, embora possa ser instrumento para o não recolhimento ou o recolhimento a menor de tributos, é, claramente, uma violação a uma obrigação acessória, qual seja o dever de informar, na DI, o sujeito passivo, vendedor, comprador ou responsável pela operação de comércio exterior.

Toda ofensa a esse dever de informar será uma infração, mas nem toda infração dessa natureza será uma interposição fraudulenta de terceiros. Haverá interposição apenas quando estiver presente o elemento doloso

35 PIREZ, Adilson Rodrigues. A retenção de mercadorias pelas autoridades aduaneiras no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Comércio internacional e tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 340.

fraude no descumprimento do referido dever de informar, afastando-se situações não dolosas.

Caracterizada a ocultação mediante interposição fraudulenta de terceiros no comércio exterior, a legislação prevê penas que independem do motivo que levou o infrator a cometer a infração. Ou seja, tanto aquele que se ocultou simplesmente por não possuir habilitação no Radar quanto aquele que se ocultou para praticar crimes sofrerão a mesma punição, conforme sistematizado a seguir:

- interposição fraudulenta comprovada: pena de perdimento dos bens, imposta ao oculto, e multa de 10% do valor da operação para aquele que cedeu seu nome a terceiro;³⁶ e
- interposição fraudulenta presumida: pena de perdimento dos bens (suas consequências, evidentemente, prejudicam o oculto, mas não há imputação pessoal da pena pela falta de identificação do infrator) e aplicação de pena de inaptidão do CNPJ do importador ostensivo.³⁷

Sob a perspectiva do oculto, não vemos problema no fato de ele ser apenado da mesma forma independentemente do motivo que o levou a praticar a infração. Quer parecer que o tipo infracional é uno, e eventual

36 O professor Rodrigo Luz ensina que, até a edição da Lei n. 11.488/2007, a interposição fraudulenta comprovada (aquela em que se localizava o oculto) também gerava a inaptidão do CNPJ daquele que cedia seu nome, mas tal pena foi substituída pela multa de 10% sobre o valor das operações, permanecendo a inaptidão apenas para os casos de não comprovação da origem, disponibilidade e efetiva transferência dos recursos empregados na operação de comércio exterior (LUZ, Rodrigo. *Comércio internacional e legislação aduaneira*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 176-178).

37 Segundo o art. 81, § 1º, da Lei n. 9.430/1996, incluído pela Lei n. 10.637/2002, será declarada "inapta a inscrição da pessoa jurídica que não comprovar a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados" em operações de comércio internacional.

diferenciação, embora fosse possível na forma de atenuantes ou agravantes, não foi contemplada pelo legislador.

O problema é que, ao tratar a interposição fraudulenta como uma infração formal, ou seja, que independe do resultado alcançado (ou desejado), o legislador acabou expondo um problema grave, que é a desproporcionalidade da pena (de perdimento) prevista. A fim de corrigir tal distorção (entre outras) é que o presente artigo apresenta, no tópico seguinte, proposta de modificação legislativa.

6. Proposta de *lege ferenda*

Em razão de tudo quanto foi exposto no presente artigo, apresenta-se proposta de melhoria normativa para o tipo infracional em análise.

No plano legal, propõe-se, inicialmente, a revogação do tipo infracional objeto do presente artigo como hipótese de dano ao erário, tanto no caso do inciso V do art. 23 do Decreto-lei n. 1.455/76 quanto no caso do § 2º do mesmo art. 23, bem como da pena de inaptidão do CNPJ, prevista no art. 81, § 1º, da Lei n. 9.430/1996.

Ato contínuo, propõe-se a alteração do disposto no *caput* e na alínea *d* do inciso III do art. 169 do Decreto-lei n. 37/1966, bem como a inclusão de um novo parágrafo, conforme nova redação negritada a seguir:

Art. 169. Constituem infrações administrativas ao controle das importações **e exportações**: (Redação dada pela Lei n. 6.562/1978.)

(...)

III – descumprir outros requisitos de controle da importação, constantes ou não de Guia de Importação ou de documento equivalente:

(...)

d) não compreendidos nas alíneas anteriores, inclusive na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador, do encomendante ou do adquirente em importação indireta, ou de responsável pela operação de importação ou exportação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros:

Pena – multa de 20% (vinte por cento) do valor da mercadoria.

(...)

§ 8º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

Outras duas importantes proposições legislativas têm por objeto a Lei n. 11.488/2007: a primeira é a inclusão, no *caput* do art. 33, das pessoas físicas, e a segunda é a revogação do atual parágrafo único, por decorrência lógica da revogação da pena de inaptidão do CNPJ, prevista no art. 81, § 1º, da Lei n. 9.430/1996. Confira-se o novo dispositivo:

Art. 33. A pessoa física ou jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita à multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

Além das modificações legislativas apresentadas anteriormente, propõe-se também ajustes nas normas editadas pela RFB, especialmente para:

- permitir às pessoas físicas que atuem como encomendante ou adquirente em importações indiretas; e
- afastar, da importação por encomenda, as hipóteses em que o produto importado for objeto de industrialização no país.³⁸

7. Conclusão

A primeira conclusão a que se chega é que, não obstante a denominação mais comum do tipo infracional seja “interposição fraudulenta”, a conduta que se quer punir não é propriamente a interposição de um terceiro, mas sim a falta de declaração ao fisco de tal interposição.

Tal falta de declaração, contudo, deve ocorrer de maneira dolosa. Dada a impossibilidade de acessar a mente do acusado, propõe-se um conceito de dolo que não leva em consideração a vontade ou o conhecimento do infrator, mas sim condições e circunstâncias verificáveis no caso concreto. Algumas dessas situações foram, inclusive, avaliadas (e valoradas) no curso do trabalho.

Considerando que a opção do legislador foi criar um tipo infracional que independe do resultado para sua tipificação (basta a ocultação mediante fraude ou simulação), e que não possui qualquer tipo de agravante ou atenuante em função do resultado alcançado (ou esperado) com a ocultação, a pena de perdimento parece ser uma punição deveras desproporcional à ocultação, propõe-se a imediata revogação de tal sanção, sendo aplicada multa no patamar de 20% do valor aduaneiro da mercadoria.

Com relação ao importador ostensivo na interposição fraudulenta presumida, a pena de morte da pessoa jurídica (inaptidão do CNPJ) deve ser

38 Tal disposição, incluída pela Instrução Normativa n. 1.861/2018, nos parece absolutamente ilegal, pois não é possível chamar de importação indireta a aquisição de um bem nacional diverso do importado.

imediatamente revogada, passando a incidir a mesma multa de 10% aplicável ao importador ostensivo na interposição fraudulenta comprovada, mais razoável e proporcional à infração cometida.

Além de tal uniformização, é importante também modificar o *caput* do art. 33 da Lei n. 11.488/2007 para incluir a possibilidade de aplicação de tal multa punitiva também às pessoas físicas que cederem seu nome, sob pena de mantê-las sem nenhum tipo de sanção.

Referências

CARVALHO, Paulo de Barros. *Regra-matriz de incidência do Imposto sobre Importação de produtos estrangeiros*. Disponível em: receita.economia.gov.br/publicacoes/revista-da-receita-federal/revista-de-estudos-tributarios-e-aduaneiros-da-receita-federal/@@download/file/Revista%20da%20RFB%2001.pdf. Acesso em: 21 maio 2019.

IMPORTADOR de lixo hospitalar deve ser indiciado. Disponível em: <http://g1.globo.com/brasil/noticia/2011/10/importador-de-lixo-hospitalar-deve-ser-indiciado.html>. Acesso em: 13 jun. 2016.

LUZ, Rodrigo. *Comércio internacional e legislação aduaneira*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

NAVARRO, Carlos Eduardo de Arruda; PRADO, Arthur Sodré. *Nove propostas contra a corrupção na aduana brasileira*. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2015-ago-21/nove-propostas-corrupcao-aduana-brasileira>. Acesso em: 13 jun. 2016.

PÉREZ BARBERÁ, Gabriel. El concepto de dolo en el derecho penal. Hacia un abandono definitivo de la idea de dolo como estado mental. *Cuadernos de Derecho Penal*, n. 6, p. 11-49, 2012. Disponível em: http://www.usergioarboleda.edu.co/derecho_penal/cuadernos-de-derecho-penal/cdp6/perez-gabriel-dolo-no-estado-mental.pdf. Acesso em: 21 maio 2019.

PIRES, Adilson Rodrigues. A retenção de mercadorias pelas autoridades aduaneiras no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Comércio internacional e tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

TÔRRES, Heleno. *Direito tributário e direito privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

VARGAS, Marisete de; SANDRI, Gabriel de Araujo. A aplicação da penalidade de inaptidão do CNPJ e a interposição fraudulenta de terceiros nas operações de importação. *Revista Eletrônica de Iniciação Científica*, Itajaí, Centro de Ciências Sociais e Jurídicas da Univali, v. 4, n. 3, p. 844-870, 3. trim. 2013. Disponível em: www.univali.br/ricc-ISSN2236-5044. Acesso em: 13 jun. 2016.

Prefácio ao Artigo 2, “A extrafiscalidade e o seus reflexos para a atividade empresarial e para o poder público na perspectiva do setor automotivo”

Este artigo de Cassius Vinicius Carvalho, como muito bem o autor ressalta em suas considerações iniciais, representa uma adaptação da dissertação por ele apresentada à Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas (FGV DIREITO SP), como requisito à obtenção do grau de mestre. Este artigo integra projeto da coordenação do Mestrado Profissional da FGV DIREITO SP que objetiva reunir em um único livro os melhores trabalhos de conclusão das linhas de Direito dos Negócios e Direito Tributário, produzidos desde o início do curso, os quais foram, inclusive, premiados. Se a outorga do prêmio já foi uma iniciativa elogiável e de grande repercussão, a publicação pretendida representa o coroamento de um processo inovador no âmbito das escolas de Direito no país. Assim, a oportunidade de prefaciá-lo é, para mim, motivo de grande alegria e orgulho.

Alegria, porque afora as qualidades do trabalho as quais adiante comentarei, é sempre bom rememorar que Cassius e eu temos uma trajetória de trabalho conjunto que remonta ao ano de 1998, quando ele integrava minha equipe, como assistente, nos trabalhos que envolviam as grandes

privatizações de empresas de telecomunicação no país. Depois disso, muitas foram as oportunidades em que atuamos juntos, inclusive em trabalhos voltados a incentivos e benefícios em alguns segmentos, como é o caso das montadoras de veículos, tarefa essa que começou a preparar Cassius para o que um dia seria a sua brilhante dissertação de mestrado, hoje em vias de publicação.

Orgulho, porque tive a satisfação de ser a professora orientadora de Cassius, aluno exemplar, dedicado e estudioso, sempre em busca de novidades e aperfeiçoamento. O tema que desenvolveu é a prova de seu espírito de pesquisador em busca de respostas a questões relevantes, e a extrafiscalidade é um desses temas que merecem e justificam a pesquisa acadêmica, investimento pessoal que redundou na identificação de problemas graves quer na escolha, pelo poder público, dos segmentos envolvidos, como na avaliação dos resultados obtidos, em geral pífios, e no controle dos recursos públicos. Tudo isso foi muito bem examinado por Cassius em sua dissertação e agora chega ao grande público de forma simplificada, como se fora um sumário a informar os interessados que, assim, podem buscar pelo conteúdo principal, a dissertação completa, para melhor entender a importância do trabalho desenvolvido.

O artigo de Cassius perpassa os principais pontos abordados na sua dissertação, em estilo agradável e ameno, mantendo, porém, de forma corajosa, sua posição crítica em relação ao fato de que a tributação extrafiscal “não se mostrou eficiente em relação ao cumprimento dos objetivos constitucionais e legais que deram azo a sua instituição”. Com isso sugere a criação de regras voltadas à transparência da informação, especialmente no que se refere aos critérios de controle sobre a extrafiscalidade. Cumpre, em seu artigo, a regra fundamental que orienta os trabalhos produzidos no âmbito do Mestrado Profissional, apontando aspectos importantes a serem observados pelos destinatários de tais normas, o poder público e o particular.

Assim, no que tange ao poder público, indica, entre outras sugestões, a necessidade de implantar processos que possibilitem o monitoramento dos reflexos decorrentes das normas voltadas à extrafiscalidade, objetivando o acompanhamento dos seus resultados e a avaliação quanto à necessidade de

eventual adequação à realidade fática. Do ponto de vista do particular, sugere o debate de tais temas no âmbito de órgãos representativos de seus interesses, com o fito de provocar o poder público. Por fim, conclui que a extrafiscalidade é multidisciplinar, tema da maior relevância no direito tributário, também muito caro à FGV DIREITO SP e ao seu curso de Mestrado Profissional.

Por todas essas razões, é certo que o artigo de Cassius, dadas as suas características inovadoras, será de grande utilidade para os estudiosos do direito tributário e de finanças públicas, bem como para os destinatários das normas extrafiscais, Estado e contribuintes, assim se esperando tenha o devido reconhecimento, como de fato merece.

Em São Paulo, aos 25 dias do mês de abril de 2019, data em que se comemora o Dia da Contabilidade, tendo em conta que Cassius, além de advogado, é contador, o que lhe tem sido de muita valia em sua brilhante trajetória profissional na área tributária.

Elidie Palma Bifano

Doutora e Mestre em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Graduada pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Foi sócia da empresa de auditoria PwC, onde trabalhou por 38 anos. É atualmente sócia do escritório Mariz de Oliveira e Siqueira Campos Advogados.

2. A extrafiscalidade e o seus reflexos para a atividade empresarial e para o poder público na perspectiva do setor automotivo

Cassius Vinicius de Carvalho¹

1. Considerações iniciais

O presente artigo representa uma adaptação da dissertação de mestrado apresentada à FGV DIREITO SP, em 2 de abril de 2018, como requisito parcial para obtenção do título de mestre em Direito, na linha de Direito Tributário, sob a orientação da professora doutora Elidie Palma Bifano.

A banca examinadora foi composta, além da professora orientadora, dos professores doutores Roberto Quiroga Mosquera, José Maria de Arruda Andrade e Ana Cláudia Ballei Ferreira.

¹ Contador e advogado. Pós-graduado em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP) e em Direito Societário e Tributário pela FGV DIREITO SP. Mestre em Direito Tributário pela mesma instituição. Consultor contábil e tributário em São Paulo.

O tema – a extrafiscalidade e seus reflexos para a atividade empresarial e para o poder público na perspectiva do setor automotivo – mostrou-se relevante, principalmente, pelos seguintes aspectos: a) em função da importância da extrafiscalidade como instrumento colocado à disposição do poder público para a intervenção na economia e na vida social; b) em função da representatividade do setor automotivo na economia brasileira.

O problema de pesquisa foi centrado no nível de efetividade da norma preponderantemente extrafiscal. Buscou-se avaliar se as desonerações tributárias do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), concedidas pelo poder público ao setor automotivo, entre os anos de 2009 e 2017, atingiram os objetivos almejados pelo poder público e esperados pela iniciativa privada. O ano de 2017 representa a data de corte da pesquisa.

Foram utilizados apontamentos de natureza tributária, econômica e social, sob a perspectiva da extrafiscalidade, além da visão do Tribunal de Contas da União (TCU) sobre o tema.

O objeto do trabalho não foi esgotar o assunto em nenhuma de suas vertentes, mas, sim, contribuir com uma reflexão prática sobre a fenomenologia da extrafiscalidade, com recomendações para o poder público e para o setor privado.

2. Introdução ao tema

A promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/88) foi precedida por mais de duas décadas de ditadura militar, período este marcado pelo constrangimento dos direitos fundamentais.

A CF/88 quebrou com o paradigma até então estabelecido e trouxe garantias individuais e coletivas que representam pilares absolutos do novo Estado democrático de direito. Não obstante, o poder constituinte originário não concebeu um Estado de atuação neutra, mas um Estado dinâmico, que

atuasse de forma ativa e conjunta com a sociedade, na concretização das diretrizes e propósitos previstos no texto constitucional.

Nesse ponto de vista, Carvalho leciona que

a tributação, que já era tema relevante, teve o seu espectro ampliado, passando a representar um instrumento dinâmico colocado à disposição do Estado na busca dos interesses da coletividade. Com isso, possibilitou-se que as diretrizes traçadas pelo Constituinte fossem efetivamente alcançadas, na busca de um equilíbrio harmônico entre as funções arrecadatória, distributiva e alocativa do tributo.²

Desse modo, o tributo passou a ser utilizado não somente como mero mecanismo de arrecadação, mas também como um efetivo instrumento de política econômica e social do Estado. Assim, percebe-se sua utilização para motivar ou desmotivar comportamentos em prol de objetivos econômicos e sociais constitucionalmente previstos. A esse fenômeno ou função, se dá o nome de extrafiscalidade.

Ainda, o fundamento para a utilização da tributação extrafiscal, em suas diferentes perspectivas, pode ser verificado em diversos princípios presentes na CF/88. De forma não exaustiva, podem ser mencionados os princípios da soberania nacional, defesa do meio ambiente, propriedade privada e função social, defesa do consumidor, livre concorrência, redução das desigualdades

2 CARVALHO, Cassius Vinicius de. *A extrafiscalidade e os seus reflexos para a atividade empresarial e para o poder público na perspectiva do setor automotivo*. 2018. Dissertação (Mestrado Profissional em Direito Tributário) – Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas, São Paulo, 2018, p. 27. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/22058>. Acesso em: 15 mar. 2019.

sociais e regionais, tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte e busca do pleno emprego.

3. Contornos jurídicos da extrafiscalidade

Desde há muito tempo a extrafiscalidade tem sido objeto de análise por estudiosos brasileiros e estrangeiros, razão pela qual se pode inferir que ela não representa um fenômeno novo na perspectiva do direito tributário.

Nesse contexto, diversos são os trabalhos que abordam a matéria, com maior ou menor profundidade. De fato, o estudo do tema demonstra que importantes doutrinadores conceituam a extrafiscalidade a partir da fiscalidade, por entenderem que não há um tributo que seja exclusivamente fiscal ou extrafiscal, já que esses caracteres coabitam o mesmo tributo, com maior ou menor força.³

Para Fanucchi,⁴

[...] um tributo é *fiscal*, quando a sua cobrança visa senão a arrecadação de recursos financeiros para os cofres públicos e objetiva a sustentação dos encargos que são próprios do órgão central da Administração. (grifo do autor)

A partir do conceito de fiscalidade, o mesmo autor conceitua a extrafiscalidade como:

3 CARAVELLI, Flávia Renata Vilela. *Extrafiscalidade: (re)construção conceitual no contexto do Estado democrático de direito e aplicações no direito tributário*. Belo Horizonte: Arraes, 2015. p. 4.

4 FANUCCHI, Fábio. *Curso de direito tributário brasileiro*. 4. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1976. p. 56-57.

O tributo se caracteriza como *extrafiscal* no instante em que se manifestem, com a sua cobrança, outros interesses que não sejam de simples arrecadação de recursos financeiros. E esta feição dos tributos adquire grande importância na atualidade, sendo comuns as manifestações de extrafiscalidade em nosso direito positivo. (grifo do autor)⁵

Baleeiro,⁶ por seu turno:

Costuma-se denominar de extrafiscal aquele tributo que não almeja, prioritariamente, prover o Estado dos meios financeiros adequados a seu custeio, mas antes visa a ordenar a propriedade de acordo com a sua função social ou a intervir em dados conjunturais (injetando ou absorvendo a moeda em circulação) ou estruturais da economia. Para isso, o ordenamento jurídico, a doutrina e a jurisprudência têm reconhecido ao legislador tributário a faculdade de estimular ou desestimular comportamentos de acordo com os interesses prevalentes da coletividade, por meio de uma tributação progressiva ou regressiva ou da concessão de benefícios ou incentivos fiscais. (grifo nosso)

Berti,⁷ por sua vez, reforça o fim não arrecadatário da extrafiscalidade, ao afirmar que: "O uso extrafiscal do tributo significa o alcance de *fins distintos dos meramente arrecadatários*" (grifo nosso).

5 FANUCCHI, Fábio. *Curso de direito tributário brasileiro*. 4. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1976. p. 57.

6 BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 576.

7 BERTI, Flávio de Azambuja. *Impostos: extrafiscalidade e não confisco*. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2009. p. 40.

A partir do entendimento de que não existe uma entidade tributária pura, restrita exclusivamente à fiscalidade ou à extrafiscalidade, alguns estudiosos da matéria se posicionam no sentido de que esses institutos acabam se confundindo, por representarem vértices de uma mesma moeda.⁸ Independentemente disso e de analisá-las de forma conjunta, verifica-se uma segregação clara por parte da doutrina entre os caracteres da fiscalidade e da extrafiscalidade.

Nesse contexto, infere-se que a natureza, a função e o reflexo do tributo representam adjetivos com significados próprios e que não se confundem. Em outras palavras, a natureza está vinculada ao caráter tributário ou não tributário da prestação que é exigida, em suas diferentes espécies. A função está atrelada à finalidade do tributo, que pode ser preponderantemente fiscal ou preponderantemente extrafiscal. O reflexo, por seu turno, está vinculado ao efeito (fiscal ou extrafiscal) do tributo, que pode ser positivo (representado por um estímulo de comportamento) ou negativo (representado por um desestímulo de comportamento).⁹

Na mesma linha de raciocínio e diferentemente das normas com finalidade essencialmente fiscal, Leão¹⁰ enfatiza que as normas preponderantemente extrafiscais situam-se no âmbito da recomendação. Embasa esse raciocínio, tendo em vista que essas normas objetivam estimular ou desestimular determinados comportamentos ou condutas, de forma que o contribuinte aja de acordo com a finalidade buscada. Essa aptidão é concebida por estímulos ou desestímulos aos destinatários da norma.

4. Regime jurídico, finalidade e competência das normas extrafiscais

Parte da doutrina já debateu acerca do regime jurídico aplicável à extrafiscalidade, sob o mote de que os tributos com finalidade

8 CARAVELLI, op. cit., p. 10.

9 CARVALHO, op. cit., p. 55.

10 LEÃO, Martha Toribio. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 42.

preponderantemente extrafiscal não se submetem aos mesmos regramentos aplicáveis aos demais tributos. Por outro lado, estariam sujeitos a um regime jurídico próprio, sem as limitações características do regime tributário ordinário.

Nesse sentido, como bem assevera Ataliba,¹¹ a extrafiscalidade não deve ser utilizada como vocação mágica, que afaste o conjunto de restrições que constitui o regime jurídico tributário. Entendimento diverso implicaria conceder ao legislador a perigosa possibilidade de agir com o arbítrio ilimitado e atentatório ao nosso regime constitucional. Filiamo-nos ao entendimento de Ataliba.

No que se refere à finalidade, as normas preponderantemente extrafiscais objetivam incentivar ou desincentivar comportamentos, de tal sorte que a finalidade econômica ou social por trás da norma seja efetivamente alcançada. Por essa razão, é possível inferir que a tentativa de induzir comportamentos positivos ou negativos é intencional, uma vez que o legislador tributário, ao atuar na perspectiva da extrafiscalidade, o faz com o objetivo de modificar a situação atual (*status quo*); por óbvio, sempre com observância às disposições constitucionais pertinentes.

Entretanto, o agir estatal é limitado por disposições constitucionais, que representam verdadeiras limitações constitucionais ao poder de tributar, se traduzem em princípios que norteiam o próprio sistema tributário, a exemplo dos princípios da legalidade tributária, irretroatividade, anterioridade (e anterioridade nonagesimal), isonomia, capacidade contributiva e não confisco.

Ainda acerca da finalidade da norma preponderantemente extrafiscal, um aspecto importante diz respeito ao fato de que essas normas não se prestam a sancionar o contribuinte em função da prática de um ato ilícito, já que essa situação não encontraria respaldo na própria definição de tributo –

11 ATALIBA, Geraldo. Regime constitucional da para-fiscalidade. *Revista de Direito Administrativo*, São Paulo, v. 86, p. 16-33, 1966. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/29113/27963>. Acesso em: 15 out. 2018. *Apud*: CARVALHO, op. cit., p. 60.

não se constitui sanção de ato ilícito – esculpida no art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN).

Finalmente, no que tange à tributação extrafiscal e à competência da União, Estados e Municípios, o poder constituinte originário definiu a competência dos entes políticos, restringido os seus respectivos universos de atuação, o que significa que cada ente tributante tem competência para legislar no âmbito da extrafiscalidade, dentro dos seus limites de atuação.

5. A materialização da extrafiscalidade e sua relação com o direito financeiro

A extrafiscalidade pode se materializar de diversas formas, seja por meio de incentivos fiscais, financeiros e isenções, seja por meio de reduções ou aumentos de tributos em geral. Nesse particular, devem ser mencionados os tributos essencialmente extrafiscais, como são os casos, entre outros, do Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações (Fust),¹² do Imposto de Importação (II), do Imposto de Exportação (IE), do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF),¹³ do IPI e da própria Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), que, na essência, representa um mecanismo clássico de intervenção na economia.

Na análise da extrafiscalidade, não se pode deixar de lado a perspectiva do direito financeiro; mais especificamente, a correlação entre a tributação extrafiscal e a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que tem como direcionadores a definição dos parâmetros que devem ser seguidos pelo administrador público na gestão da coisa pública e a busca pelo equilíbrio na gestão das receitas e despesas públicas.

12 Não é objeto do presente artigo tratar das controvérsias existentes acerca de sua natureza jurídica.

13 Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio, Seguro ou relativo a Títulos Mobiliários.

De forma específica, a concessão de incentivos ou benefícios de natureza tributária do qual decorram situações de renúncias de receita deverão atender a determinados requisitos por parte do administrador público, na forma do art. 14 da LRF. Entre esses requisitos, pode-se mencionar a necessidade de que a renúncia de receita esteja suportada por estimativa de impacto orçamentário-financeiro, no exercício em que deva iniciar a sua vigência.

Na mesma linha, a destinação de recursos públicos para o setor privado (incentivos financeiros) deverá atender à disciplina constante dos arts. 26 a 28 da LRF, que, entre outros aspectos, determina que a destinação de recursos, direta ou indireta, deve ser autorizada por lei específica, além de atender à lei de diretrizes orçamentárias e de estar prevista no orçamento.

Como afirma Carvalho,¹⁴

[...] a extrafiscalidade transita pelo Direito Financeiro e pelo Direito Tributário, repercutindo ao particular como fenômeno social econômico [...] especificamente sob a perspectiva do Direito Financeiro, a LRF criou disciplina própria para as hipóteses de renúncia de receita e destinação de recursos, impondo, ao administrador público, o dever de atendimento a um conjunto de procedimentos formais e materiais, ao qual denominamos de governança pública.

6. Parâmetros à extrafiscalidade

Os mecanismos de controle da extrafiscalidade representam importantes elementos para evitar a arbitrariedade na utilização do instituto. Ressalta-se

14 CARVALHO, op. cit., p. 55.

que eventuais restrições aos direitos fundamentais sempre devem se justificar na perspectiva do interesse público e devem guardar observância com as disposições constitucionais aplicáveis.

Caso contrário, a utilização desproporcional do instituto poderá repercutir negativamente para o particular na economia e na vida social, como no direito a propriedade, livre concorrência¹⁵ e igualdade. É a partir desse contexto que a utilização de determinados postulados ou crivos ganha relevância, como forma de medir a adequação do processo extrafiscal (da concepção à edição da norma) e, principalmente, em relação aos seus reflexos práticos.

Destaca-se, nessa perspectiva, o postulado da proporcionalidade, pelo qual se pode verificar se há uma correspondência entre a norma preponderantemente extrafiscal e o fim almejado, e que traz três diferentes parâmetros a que a norma seja submetida: (i) critério da adequação, pelo qual se estuda se o meio é adequado para atingir ao fim ao qual a norma preponderantemente extrafiscal se propõe; (ii) critério da necessidade, pelo qual se verifica se existem meios alternativos e que igualmente sejam capazes de promover o objetivo proposto, sem restringir os direitos fundamentais impactados; e (iii) critério da proporcionalidade em sentido estrito, que reflete se a medida aplicada gera resultados que compensarão os direitos migados.¹⁶

15 Uma situação que poderia ser gerada a partir da utilização desproporcional da extrafiscalidade é a do desequilíbrio da livre concorrência. Conforme ensinam Douglas Vosgerau e Marcelo Miranda Ribeira, “Enquanto o princípio da neutralidade tributária prevê a não interferência na economia e na livre concorrência, a extrafiscalidade abre a possibilidade de intervenção em determinado segmento econômico”. Como se pode aduzir, a questão envolvida não é propriamente dita a da interferência na economia por meio da tributação extrafiscal, mas a forma de fazê-la sem que reflexos indiretos e indesejados afetem o ambiente econômico e, no caso, a livre concorrência. VOSGERAU, Douglas; RIBEIRA, Marcelo Miranda. As perspectivas da neutralidade tributária, da extrafiscalidade e da livre concorrência diante da substituição tributária e da tributação monofásica. In: FOLMANN, Melissa; GONÇALVES, Oksandro Osdival (coord.). *Tributação, concorrência & desenvolvimento*. Curitiba: Juruá, 2013. p. 106-107.

16 CARVALHO, op. cit., p. 95.

Como ensina Ávila,¹⁷ na hipótese de a norma preponderantemente extrafiscal não atender a algum desses três crivos, estará eivada de inconstitucionalidade, devendo o Poder Judiciário, no exercício do seu papel de controle normativo, declará-la inconstitucional.

Na perspectiva do Poder Judiciário, em especial do Supremo Tribunal Federal (STF), a extrafiscalidade já foi objeto de análise, mas de forma ainda restrita, na medida em que a Corte limitou-se, nos casos pesquisados, a essencialmente avaliar se o instituto da extrafiscalidade afrontava ao princípio da isonomia.¹⁸ Nesse particular, é importante destacar que, durante o desenvolvimento do trabalho, não foram localizados outros julgados proferidos pelo STF que tivessem tratado do tema de forma mais detalhada.

Exemplificativamente, pode ser mencionada a decisão do Ministro Dias Toffoli, no Agravo Regimental em Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário n. 986.161, publicado em 9 de junho de 2017, na qual se entendeu que a majoração da alíquota da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins)-Importação, para certos bens importados, não fere o princípio da isonomia e que, por essa razão, a extrafiscalidade estaria devidamente justificada.¹⁹

Destaca-se, todavia, um interessante posicionamento do STF no sentido de que as normas preponderantemente extrafiscais representariam um exercício de discricionariedade do poder público, a partir do critério de oportunidade e conveniência realizado por ele, não cabendo ao Judiciário a realização de controle, como exposto a seguir:

17 ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 217-218.

18 LEÃO, op. cit., p. 158, ao analisar, a autora também corroborou esse entendimento.

19 Além desse julgado, podem ser mencionados (i) a Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.276, que discutiu a existência ou não de constitucionalidade na Lei n. 9.085/85 do Estado de São Paulo; e (ii) o RE 878.313, que discute a constitucionalidade do art. 1º da Lei Complementar n. 110/2001, que instituiu a contribuição social, com alíquota estabelecida em 10% sobre os depósitos do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS), devida em casos de demissão sem justa causa.

IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS. DECRETO-LEI N. 2.434/88. ISENÇÃO NAS OPERAÇÕES DE CÂMBIO REALIZADAS PARA PAGAMENTO DE BENS IMPORTADOS AO AMPARO DA GUIA EMITIDA A PARTIR DE 1º DE JULHO DE 1988. ALEGADA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA. O Decreto-lei n. 2.434/88, condicionando o benefício da isenção fiscal às importações cobertas por guia expedida a partir de 1º de julho de 1988, estabeleceu critério pertinente, vazado em elemento inerente às operações de importação, sem discrepar da regra constitucional da igualdade tributária e nem deslocar a data da ocorrência do fato gerador. O tratamento outorgado pelo referido decreto-lei alcançou importadores em igual situação, sem impor exceções ou privilégios em favor de uns contribuintes em detrimento de outros em idênticas circunstâncias. *Não cabe ao Poder Judiciário estender a isenção de modo a alcançar as operações não previstas pelo legislador, tendo em vista que o ato de que decorre a isenção fiscal escapa ao seu controle. Recurso extraordinário conhecido e provido.*²⁰ (grifo nosso)

O nosso entendimento é em sentido contrário ao manifestado pelo STF, na medida em que a interferência na economia e na vida social não deveria ser considerada uma discricionariedade por parte do Poder Executivo, já que a tributação extrafiscal impacta em direitos constitucionalmente protegidos. Por essa razão, o tema, nas situações aplicáveis, deveria ser submetido a rigoroso controle por parte da Corte (proporcionalidade, adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito).

20 SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 159.026 SP. Relator: Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, julgado em 30-8-1994, DJ 12-05-1995. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14705596/recurso-extraordinario-re-159026-sp>. Acesso em: 25 nov. 2017.

Com o mesmo entendimento, Leão²¹ destaca a importância do Poder Judiciário no controle das normas tributárias indutoras a partir de uma série de critérios a serem observados.

7. O controle sobre a extrafiscalidade e os Tribunais de Contas

Os Tribunais de Contas também representam importantes órgãos de controle sobre a eficácia da extrafiscalidade, especialmente sob a perspectiva prática. Em outras palavras, se as normas preponderantemente extrafiscais atingiram os objetivos inicialmente almejados.

Como forma de ilustrar a atuação do TCU na perspectiva da extrafiscalidade, passa-se a comentar dois casos em que o TCU nos levou a refletir quanto à efetividade das normas preponderantemente extrafiscais.

O primeiro, em relação ao Fust,²² no qual foi verificado pelo TCU que o Ministério das Comunicações não foi eficiente no processo de elaboração da política de especificação de programas, projetos e atividades que deveriam receber os recursos do Fust, vez que as prioridades não estavam adequadamente elencadas. Apesar das recomendações do TCU para que fossem realizadas análises no sentido de averiguar o tema, até a data de fechamento do trabalho (outubro de 2017) a situação de não utilização dos recursos do fundo permanecia inalterada. Nesse particular, é importante destacar que a constatação do TCU em relação à não destinação dos recursos arrecadados pelo Fust às suas finalidades ocorreu no ano de 2005.

O segundo caso se refere à Cide-Combustíveis,²³ instituída pela Lei n. 10.336/2001. Conforme elucida Carvalho,

21 LEÃO, op. cit., p. 153-155.

22 Processo n. TC 010.889/2005-5, Acórdão n. 2.148/2005-TCU-Plenário.

23 Acórdão n. 1.857/2005 – Plenário, Processo n. TC 013.023/2004-5.

[...] observou-se que a arrecadação propiciada pela mencionada contribuição não estava sendo divulgada adequadamente, tampouco estava sendo destinada a contento das áreas permitidas. Dentre essas áreas, destaca-se a infraestrutura de transportes, projetos ambientais vinculados à exploração petrolífera e subsídios para combustíveis, tendo sido constatado desvio de finalidade na aplicação dos recursos.²⁴

Como se pode depreender a partir da análise dos dois casos mencionados, a tributação extrafiscal não se mostrou eficiente em relação ao cumprimento dos objetivos constitucionais e legais que deram azo a sua instituição. Essa perspectiva reforça a necessidade de regras voltadas à transparência da informação e reitera a importância acerca dos critérios de controle sobre a extrafiscalidade.

8. A extrafiscalidade e os reflexos da desoneração do IPI no setor automotivo

8. 1. Contexto

O setor automotivo tem sido historicamente uma das mais relevantes indústrias para a economia brasileira, sendo responsável por parcela importante da riqueza gerada no país. Em função disso, não é de agora que o poder público tem utilizado a tributação extrafiscal para manter ou estimular o nível de atividade econômica direta e indireta gerada pelo segmento.

No âmbito da pesquisa, foram avaliadas se as desonerações do IPI concedidas pelo poder público ao setor automotivo no período de 2007 até

24 Carvalho, op. cit., p. 108-109.

outubro de 2017²⁵ foram efetivas. Ou seja, se atingiram os objetivos almejados pelo poder público e, em última análise, esperados pelo particular.

O período analisado foi longo e complexo, na medida em que nele ocorreram diversos eventos econômicos, políticos e sociais que diretamente repercutiram no desempenho do setor e do próprio país. Por essa razão, o poder público adotou diferentes estratégias para estimular o segmento e nele promover reformas estruturais, a saber:

- Em um primeiro momento, compreendido entre os meses de dezembro de 2009 e o mês de abril de 2010, a política fiscal instituída ao setor por parte do Governo Federal esteve adstrita à redução da alíquota do IPI²⁶ sobre a venda de determinados veículos (com motorização mais básica), sem a exigência de contrapartida para o contribuinte.
- Em um segundo momento, compreendido entre o mês de dezembro de 2011 e o mês de dezembro de 2012, deu-se início a um processo de reforma estrutural do segmento automotivo, a partir da concessão de incentivos fiscais com a exigência de contrapartida por parte dos contribuintes, na perspectiva do denominado Novo Regime Automotivo.
- Por fim, em um terceiro momento, compreendido entre o mês de janeiro de 2013 até o mês de outubro de 2017, as desonerações tributárias, com exigência de contrapartida por parte dos contribuintes, foram acompanhadas de profundas alterações estruturais no setor, no contexto do Plano Brasil Maior (PBM) e, mais precisamente, do Programa de Incentivo à Inovação Tecnológica e Adensamento da Cadeia Produtiva de Veículos Automotores (Programa Inovar-Auto).

25 Data de corte da pesquisa.

26 Com recomposição gradual da alíquota ao longo dos meses.

8.2. Comentários

De pronto, é importante destacar que as desonerações tributárias e programas de reforma estruturais voltados ao setor automotivo durante o período analisado demonstraram o reconhecimento do poder público em relação à importância econômica do setor e capacidade de geração de riqueza para o país.

Do mesmo modo, é necessário destacar que o esforço do poder público em estimular um segmento tão dinâmico e complexo como o automotivo não foi em vão, na medida em que alguns benefícios foram gerados a partir dessas iniciativas.

Nesse contexto, pode-se mencionar a retomada do volume de vendas de veículos no ano de 2009, no momento em que o país estava começando a sentir os reflexos do denominado estouro da “bolha imobiliária” norte-americana.²⁷ Também, é inegável a contribuição do Programa Inovar-Auto para a melhoria dos processos de governança das empresas por ele afetadas e no relacionamento entre montadoras e fornecedores, durante o processo de capacitação técnica (de fornecedores).

Ainda na perspectiva do Programa Inovar-Auto, foram providenciais, entre outros aspectos, a imposição de metas de eficiência energética, de pesquisa e desenvolvimento, de aumento do volume de gastos de engenharia e de aumento de segurança de veículos produzidos. Esses aspectos, de per

27 Sobre esse aspecto em especial, é interessante notar que o aumento do volume de vendas de veículos em 2009 teve como contrapartida um incremento do nível de concessão de crédito a consumidores e que, de acordo com o Relatório de Estabilidade Financeira do Banco Central do Brasil (Bacen) de 2013, as perdas decorrentes desses créditos (da inadimplência em financiamentos de veículos e de capital de giro) levaram à adoção de políticas mais conservadoras de concessão de crédito. O que pode se verificar é que, nesse caso, a tributação extrafiscal gerou um reflexo indireto para o sistema financeiro, contribuindo de forma importante para a eclosão da crise bancária de 2012. Conforme BANCO CENTRAL DO BRASIL. *Relatório de estabilidade financeira*, Brasília, DF, v. 12, n. 2, p. 18, set. 2013. Disponível em: http://www.bcb.gov.br/htms/estabilidade/2013_09/refP.pdf. Acesso em: 16 jan. 2019.

si, denotaram, à época, a preocupação do Governo Federal com o meio ambiente, com o desenvolvimento de novas tecnologias e, em última análise, com o desenvolvimento industrial do segmento e do próprio país.

Apesar disso, durante a pesquisa realizada não foi possível aferir se o Programa Inovar-Auto foi de fato efetivo em relação aos objetivos extrafiscais almejados. Nesse contexto, conforme elucida Carvalho,²⁸

[...] a desoneração automotiva tem sido objeto de constante acompanhamento, por parte do TCU. Um dos pontos que mais tem sido levantado pelo Órgão é a necessidade, por parte do Governo Federal, de elaboração de estudos que possam aferir o nível de efetividade das desonerações concedidas pelo Poder Público, sob as mais diversas perspectivas. Vejamos.

No voto do Ministro Relator Raimundo Carreiro, no acórdão n. 713/2014,²⁹ é colocada, de forma expressa, a determinação de que o Ministério da Fazenda promova estudo técnico para avaliar os resultados obtidos com as desonerações do IR e IPI em vigor, com vistas à transparência e eficiência das ações governamentais.

Em linha, o Ministro Augusto Sherman Cavalcanti, no acórdão 3.695/2013-TCU, ao analisar diversos programas de desoneração tributária, entre eles o Inovar-Auto, apontou eventos de risco ao longo das etapas de concessão, acompanhamento e fiscalização dos mecanismos de renúncia tributária. Pode ser citado como exemplo à deficiência nas fiscalizações dos projetos executados pelas empresas, a comprovação

28 CARVALHO, op. cit., p. 159-160.

29 TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *TC 020.911/2013-0. Grupo I – Classe VII – Plenário.* Disponível em: <http://www.mpc.es.gov.br/wp-content/uploads/2014/07/Acordao-TCU-713-2014-Plenario.pdf>. Acesso em: 20 out. 2017.

das obrigações acessórias baseadas apenas em autodeclarações, a dificuldade em estruturar sistemas informatizados de suporte às atividades de controle. (grifo nosso)

Em seu voto, o eminente ministro³⁰ foi além, na medida em que:

Recomendou-se às secretarias executivas do MCTI e MDIC: i) formular planejamento estratégico para as políticas públicas de renúncia tributária; ii) assegurar a convergência das ações dos ministérios aos objetivos, metas, indicadores e resultados definidos para cada uma das políticas;

Propôs-se, à Casa Civil da Presidência da República: i) monitorar e avaliar o impacto, desses mecanismos de renúncia fiscal no mercado, notadamente em relação aos investimentos de P&D realizados a título de contrapartida; ii) adotar providências com vistas a tratar cada um dos riscos identificados para assegurar o alcance dos objetivos das políticas públicas.³¹

Como se pode inferir, à vista do TCU, o Inovar-Auto, concedido ao setor Automotivo no âmbito do PBM, carece de instrumentos de controle e transparência, seja sob a

30 WIZIACK, Júlio; CARNEIRO, Mariana. Governo não avalia efeito de programas de isenção fiscal, diz TCU. *Folha de S. Paulo*, São Paulo, 12 jun. 2016. Disponível em: <http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2016/06/1780671-pais-nao-ve-contrapartida-de-isencao-fiscal-diz-tcu.shtml>. Acesso em: 2 out. 2017.

31 TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Gestão de políticas públicas de renúncia tributária do MCTI e MDIC*. Disponível em: http://portal.tcu.gov.br/data/files/78/E6/57/8E/277B951091EE-6B952A2818A8/Gest_0%20de%20pol_ticas%20p_blicas%20de%20ren_ncia%20tribut_ria%20no%20MCTI%20e%20MDIC.pdf. Acesso em: 1º out. 2017.

perspectiva de efetividade para o Particular e para o Poder Público, seja no processo de auditoria e acompanhamento quanto ao cumprimento dos seus requisitos objetivos. Esses aspectos estão em linha com recente publicação do periódico Folha de São Paulo, aonde é colocado que avalia os efeitos de "programas de isenção fiscal". De acordo com a publicação, os técnicos do TCU concluíram que não é possível avaliar se os incentivos concedidos ajudaram na política industrial [...]. (grifo nosso)

Na perspectiva da extrafiscalidade, um ponto de reflexão importante e que ainda tem sido pouco explorado pela doutrina é no sentido de saber ou "como saber" se as normas preponderantemente extrafiscais efetivamente atingiram os objetivos almejados pelo legislador tributário ou pelo Poder Executivo, no âmbito das suas competências.

Esse tema é de extrema pertinência e relevância no estudo do instituto, na medida em que a tarefa de prever a reação do particular aos estímulos ou desestímulos da norma indutora de comportamento não é fácil, mesmo se estando munido de estudos probabilísticos que possam indicar, com razoabilidade, os resultados que podem ser obtidos a partir da edição de uma norma tributária extrafiscal.

Nesse contexto, como se pode depreender a partir da leitura dos textos antes transcritos, não foi possível identificar, no âmbito da pesquisa, a existência de estudos que indicassem a gestão do poder público em relação aos resultados do Programa Inovar-Auto ao longo do tempo e, nessa perspectiva, os resultados efetivamente obtidos a partir da sua edição.

Esse processo, se adequadamente realizado, poderia definitivamente adequar (ajustar) esses programas de desoneração tributária e de reformas estruturais ao ambiente conjuntural brasileiro que se perfez ao longo do tempo, observadas as disposições legais aplicáveis.

Da mesma maneira, não foi identificada a existência de estudo econômico e financeiro que suportasse a edição das normas preponderantemente extrafiscais estudadas durante a pesquisa, como forma de dar cumprimento

ao art. 14 da LRF. Ainda nessa linha, também não identificada a existência de estudos de impacto da desoneração do IPI com relação à repartição das receitas públicas para os Estados e Municípios, em conformidade com a CF/88.³²

Outro aspecto a ser comentado se perfaz em relação à exigência de contrapartida para fruir da desoneração do IPI prevista no Novo Regime Automotivo e no Programa Inovar-Auto. Esse aspecto reforça, do ponto de vista do poder público, a necessidade de construção e aplicação de programas de auditoria consistentes, inclusive com a utilização de tecnologia.

Por fim, entendemos que as desonerações tributárias e programas estruturais do Governo Federal concedidos ao setor automotivo poderiam ter tocado com maior efetividade em alguns temas, como o da mobilidade urbana (estudo jurídico e técnico sobre a possibilidade de reduzir a alíquota do IPI para veículos com circulação restrita, em dias pares e ímpares, como já ocorre em algumas cidades do mundo) e do próprio meio ambiente (redução da alíquota do IPI para veículos híbridos e elétricos).

8.3. Recomendações

As recomendações ao poder público se relacionam à implantação de processos que possibilitem o monitoramento dos reflexos decorrentes das normas preponderantemente extrafiscais, de tal forma a possibilitar o acompanhamento célere dos seus resultados e avaliação quanto à eventual necessidade de correção de rumo, observada a legislação aplicável. Além disso, sugere-se o aprimoramento do processo de evidenciação de estudos prévios ou contemporâneos às normas indutoras de comportamento em portais de informações, muitos deles inclusive já existentes.

32 Esse ponto consta do relatório do TCU, em seu "Item 2.2.5.15". CARVALHO, op. cit., p. 159-160. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *TC 020.911/2013-0. Grupo I – Classe VII – Plenário*. Disponível em: <http://www.mpc.es.gov.br/wp-content/uploads/2014/07/Acordao-TCU-713-2014-Plenario.pdf>. Acesso em: 20 out. 2017.

Do ponto de vista do particular, como infere Carvalho,³³

[...] a recomendação é no sentido de que temas tributários relevantes sejam discutidos em âmbito de associações e entidades de classe e que, observada a lei, o Poder Público seja provocado a discutir assuntos de interesse e/ou de grande repercussão aos contribuintes e que gerem impactos econômicos e sociais importantes.

9. Conclusões

Como se pode verificar, a extrafiscalidade é tema complexo, principalmente quando analisamos o seu viés prático, noutras palavras, em relação ao efetivo atingimento dos objetos da norma indutora.

Além disso, é multidisciplinar, uma vez que a sua compreensão prática requer a combinação do Direito com outras ciências.

Ainda há muito o que se estudar sobre o tema, e o seu estudo – multidisciplinar – pode contribuir em muito para um entendimento mais amplo da fenomenologia tributária, que cada vez se mostra mais complexa.

33 CARVALHO, op. cit., p. 169.

Referências

ATALIBA, Geraldo. Regime constitucional da parafiscalidade. *Revista de Direito Administrativo*, São Paulo, v. 86, p. 16-33, 1966. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/29113/27963>. Acesso em: 15 out. 2018.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. *Relatório de estabilidade financeira*, Brasília, DF, v. 12, n. 2, p. 18, set. 2013. Disponível em: http://www.bcb.gov.br/htmls/estabilidade/2013_09/refP.pdf. Acesso em: 16 out. 2017.

BERTI, Flávio de Azambuja. *Impostos: extrafiscalidade e não confisco*. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2009.

CARAVELLI, Flávia Renata Vilela. *Extrafiscalidade: (re)construção conceitual no contexto do Estado democrático de direito e aplicações no direito tributário*. Belo Horizonte: Arraes, 2015.

CARVALHO, Cassius Vinicius de. *A extrafiscalidade e os seus reflexos para a atividade empresarial e para o poder público na perspectiva do setor automotivo*. 2018. Dissertação (Mestrado Profissional em Direito Tributário) – Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas, São Paulo, 2018, p. 27. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/22058>. Acesso em: 15 mar. 2019.

FANUCCHI, Fábio. *Curso de direito tributário brasileiro*. 4. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.

LEÃO, Martha Toribio. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *RE 159.026 SP*. Relator: Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, julgado em 30-8-1994, *DJ 12-5-1995*. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14705596/recurso-extraordinario-re-159026-sp>. Acesso em: 25 nov. 2017.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Gestão de políticas públicas de renúncia tributária do MCTI e MDIC*. Disponível em: http://portal.tcu.gov.br/data/files/78/E6/57/8E/277B951091EE6B952A2818A8/Gest_o%20de%20pol_ticas%20p_blicas%20de%20ren_ncia%20tribut_ria%20no%20MCTI%20e%20MDIC.pdf. Acesso em: 1º out. 2017.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *TC 008.293/2015-5*. Relatório de levantamento. Grupo I – Classe V – Plenário. 2016, p. 27. Disponível em: <http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A25232C6DE015260487A990BD2&inline=1>. Acesso em: 19 ago. 2017.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *TC 020.911/2013-0*. Grupo I – Classe VII – Plenário. Disponível em: <http://www.mpc.es.gov.br/wp-content/uploads/2014/07/Acordao-TCU-713-2014-Plenario.pdf>. Acesso em: 20 out. 2017.

VOSGERAU, Douglas; RIBEIRA, Marcelo Miranda. As perspectivas da neutralidade tributária, da extrafiscalidade e da livre concorrência diante da substituição tributária e da tributação monofásica. In: FOLMANN, Melissa; GONÇALVES, Oksandro Osdival (coord.). *Tributação, concorrência & desenvolvimento*. Curitiba: Juruá, 2013.

WIZIACK, Júlio; CARNEIRO, Mariana. Governo não avalia efeito de programas de isenção fiscal, diz TCU. *Folha de S. Paulo*, São Paulo, 12 jun. 2016. Disponível em: <http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2016/06/1780671-pais-nao-ve-contrapartida-de-isencao-fiscal-diz-tcu.shtml>. Acesso em: 2 out. 2017.

Prefácio ao Artigo 3, “Margens alternativas em preços de transferência – O TNMM como alternativa para sua aplicação prática”

O tema dos preços de transferência no Brasil teve grande impacto nos últimos dez anos, em especial, porque gerou um contencioso administrativo e judicial de grande relevância.

Criadas para evitar o subfaturamento e/ou superfaturamento em operações de exportação e importação, respectivamente, as regras de preços de transferência do ordenamento jurídico brasileiro trouxeram uma nova realidade para as empresas que realizam operações *cross border*. A partir dessa nova regra os exportadores e importadores precisaram analisar os preços que eram praticados em suas operações e passaram a aplicar métodos comparativos, devidamente estabelecidos em lei, com o intuito de evitar uma glosa por parte do fisco federal dos respectivos reflexos tributários decorrentes.

Obviamente, tais regras vão ao encontro das melhores práticas fiscais com o intuito de evitar a evasão fiscal, bem como dar melhor transparência às operações realizadas pelas companhias que realizam *trade* internacional. Por outro lado, verificou-se a necessidade de algumas alterações legislativas no tocante a margens de lucro estipuladas em algumas espécies de métodos

de comparação, com o intuito de adaptar a legislação brasileira à realidade internacional e às peculiaridades domésticas.

Dentro dessa perspectiva, o tema atinente às margens alternativas ainda requer uma análise mais adequada da doutrina e, provavelmente, uma reanálise da legislação. Como afirma o autor deste artigo, Felipe Cerrutti Balsimelli, não se quer estabelecer uma metodologia especificamente brasileira ao se adotar o *transactional net margin method* (TNMM), mas, ao contrário, pretende-se viabilizar o pleito de margens alternativas em casos práticos, tornando a legislação hoje vigente efetiva, e não letra morta. Trata-se de alternativa de caráter facultativo ao contribuinte que viabiliza o controle de suas operações com base nas margens fixas, nos termos do que dispõe a legislação contemporânea.

Portanto, este artigo bem delinea o problema antes mencionado e contribui para uma melhor aplicação das regras dos preços de transferência no Brasil.

Roberto Quiroga Mosquera

Professor do Mestrado Profissional da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV DIREITO SP) e de Direito Tributário da Universidade de São Paulo (USP).

3. Margens alternativas em preços de transferência – O TNMM como alternativa para sua aplicação prática

Felipe Cerrutti Balsimelli¹

1. Notas introdutórias

1.1. Regras de preços de transferência e sua finalidade

As regras brasileiras de preços de transferência foram introduzidas ao ordenamento jurídico pela Lei n. 9.430/1996, inspirada nos *transfer*

¹ Mestre em Direito Tributário pela FGV DIREITO SP. Advogado da área tributária de Pinheiro Neto Advogados.

pricing guidelines da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).²⁻³

Tais regras estabelecem métodos direcionados a equiparar os preços praticados em operações – importações/exportações de bens/serviços/direitos, além de empréstimos⁴ – praticadas entre partes consideradas vinculadas,⁵ com os preços que seriam praticados entre partes independentes (em condições normais de mercado).

A principal finalidade das regras de preços de transferência é evitar a transferência de lucros tributáveis do Brasil para outras jurisdições (*profit shifting*), que seria facilitada pelo vínculo existente entre as partes de um mesmo grupo econômico, nas operações internacionais realizadas intragrupo (muito comum no caso de empresas multinacionais).

2 A OCDE é uma organização internacional composta de 34 países, que aceitam os princípios da democracia representativa e da economia de livre mercado, cujo objetivo é fornecer uma plataforma para comparar políticas econômicas, solucionar problemas comuns e coordenar políticas domésticas e internacionais. As regras de preços de transferência, no âmbito do direito tributário internacional, são um tema relevante no âmbito da OCDE. Maiores informações em: <http://www.oecd.org/>. Acesso em: 13 maio 2019.

3 Embora se tenha notícia de estudos e legislações que façam referência à temática de preços de transferência desde o início do século XX, o tema ganhou destaque em 1995, com a publicação das diretrizes (*guidelines*) da OCDE. As *guidelines* decorrem de uma revisão dos relatórios da OCDE intitulados *Transfer Pricing and Multinational Enterprises*, publicados em 1979 e 1984, e trazem como premissa central o princípio *arm's length* (cf. OCDE. *Diretrizes da OCDE sobre preços de transferência para empresas multinacionais e administrações fiscais*. Paris: International Tax Institute, 2011).

4 Embora o texto legal também faça referência ao controle de preços de transferência em operações financeiras, a presente análise, considerando seu escopo, se restringe apenas às operações e métodos aplicáveis às importações e exportações de bens, serviços e direitos.

5 O art. 23 da Lei n. 9.430/1996 traz o rol de pessoas vinculadas, para fins de aplicação das regras de preços de transferência. Considerando o escopo da legislação, esta considera ainda operações entre partes brasileiras e partes localizadas em “paraísos fiscais” como sujeitas à aplicação das regras de preços de transferência.

Ricardo Marozzi Gregório⁶ bem observa que tal transferência de lucros em operações *cross border*, entre empresas do mesmo grupo econômico, pode ocasionar distorções, em especial na alocação dos tributos incidentes sobre os lucros. Por essa razão, é preocupação dos Estados conter a manipulação dos preços pagos a título de remuneração dos fatores de produção no interior dos grupos multinacionais.

Os mecanismos jurídicos de contenção dessa alocação indevida dos lucros tributáveis são denominados “regras de preços de transferência” (*transfer pricing rules*). No Brasil, as regras de preços de transferência são reguladas pela Lei n. 9.430/1996 (e normas infralegais que a regulamentam).

1.2. O princípio *arm’s length* – modelo OCDE e modelo brasileiro

O princípio geral que norteia a aplicação das regras de preços de transferência, conforme se depreende das *guidelines* da OCDE (art. 9º, § 1º),⁷ é o *arm’s length*. Trata-se de expressão inglesa que pode ser traduzida como a “distância de um braço”, trazendo a ideia de paridade que deve nortear as relações entre partes vinculadas (não independentes), para que elas se equiparem – ou se aproximem, o máximo possível – daquelas que seriam

6 GREGÓRIO, Ricardo Marozzi. *Preços de transferência – arm’s length e praticabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. v. 5. p. 24.

7 Art. 9º (...) § 1º Quando: a) uma empresa de um Estado contratante participar, direta ou indiretamente, na direção, no controle ou no capital de uma empresa do outro Estado contratante; ou b) as mesmas pessoas participarem direta ou indiretamente, na direção, no controle ou no capital de uma empresa de um Estado contratante e de uma empresa do outro Estado contratante, e em ambos os casos, as duas empresas, nas suas relações comerciais ou financeiras, estiverem ligadas por condições aceitas ou impostas que difiram das que seriam estabelecidas entre empresas independentes, os lucros que, se não existissem essas condições, teriam sido obtidos por uma das empresas, mas não foram por causa dessas condições, podem ser incluídos nos lucros dessa empresa e, conseqüentemente, tributados (tradução livre do original).

observadas em operações entre partes não vinculadas (independentes), isto é, em condições normais de mercado.

No **modelo OCDE**, o princípio *arm's length* norteia, de forma efetiva, o controle de preços de transferência, inclusive de modo a evitar a dupla tributação, que pode resultar, por exemplo, do ajuste concomitante de preços de transferência por importadores e exportadores vinculados, em relação a uma mesma operação; ou mesmo da excessiva alocação de lucros em determinada jurisdição.

Tais distorções e os cenários de dupla tributação resultam, em regra, da aplicação de métodos de margens fixas, baseados nas sistemáticas de *cost plus* ou de *resale less profits*, que tomam por base referenciais predefinidos (margens de lucro presumidas), muitas vezes incompatíveis com as margens que seriam praticadas em condições normais de mercado (em condições *arm's length*).

Como bem observa Alberto Xavier,⁸ as próprias *guidelines* da OCDE (art. 9º, § 2º)⁹ permitem aos Estados que realizem os chamados “ajustes correspondentes” (*corresponding adjustments*), minimizando assim as

8 XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 330. Nas palavras do ilustre professor, “precisamente para afastar esse resultado [dupla tributação], o parágrafo 2º do art. 9º do Modelo OCDE impõe ao outro Estado a obrigação de efetuar os ajustes adequados, devendo, se necessário, consultar as autoridades competentes do outro Estado”.

9 Art. 9º (...) § 2º Quando um Estado contratante incluir nos lucros de uma empresa deste Estado – e tributar nessa conformidade – os lucros pelos quais uma empresa do outro Estado contratante foi tributada neste outro Estado, e os lucros incluídos deste modo constituírem lucros que teriam sido obtidos pela empresa do primeiro Estado, se as condições impostas entre as duas empresas tivessem sido as condições que teriam sido estabelecidas entre empresas independentes, o outro Estado procederá ao ajustamento adequado do montante do imposto aí cobrado sobre os lucros referidos. Na determinação deste ajustamento, serão tomadas em consideração as outras disposições da Convenção Modelo da OCDE e as autoridades competentes dos Estados contratantes consultar-se-ão, se necessário (tradução livre do original).

distorções causadas pela aplicação simultânea das regras de preços de transferência em diferentes jurisdições.

Os ajustes correspondentes dependem, em regra, de entendimentos mútuos entre contribuintes e autoridades fiscais de diferentes jurisdições, para flexibilização dos ajustes determinados pelas regras de cada jurisdição e determinação de mecanismos efetivos para afastar a dupla tributação em cada caso concreto.

Tais entendimentos mútuos para viabilizar ajustes correspondentes, em linhas gerais, envolvem procedimentos complexos e morosos, relacionados às figuras dos chamados *advanced price agreements* (APAs) – acordos antecipados de preços – e *mutual agreement proceedings* (MAPs) – procedimento amigável mútuo.

Como observa a doutrina especializada,¹⁰ a excessiva duração dos APAs/ MAPs constitui um dos principais óbices para a sua utilização, pois pode levar de 30 a 50 meses para ser concluído.

Embora os países integrantes da OCDE utilizem os APAs/MAPs em bases frequentes, para evitar a dupla tributação decorrente da aplicação das regras de preços de transferência, observa-se que o mesmo não ocorre no Brasil, onde são raríssimos os pleitos, todos eles sem solução efetiva para a problemática da dupla tributação nos casos concretos.¹¹

Isso ocorre porque, no **modelo brasileiro**, as *guidelines* da OCDE serviram de mera inspiração, mas suas metodologias não foram integralmente introduzidas à legislação brasileira.

Com efeito, tanto nos Tratados internacionais para evitar a dupla tributação do imposto sobre a renda (“Tratados”) como na legislação interna (Lei n. 9.430/1996), o legislador brasileiro, de forma deliberada, suprimiu os mecanismos relacionados aos ajustes correspondentes.

10 SILVA, Mauro. A utilização do acordo de preços antecipado (APA) no regime de controle de preços de transferência. *Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)*, n. 137, p. 91 e s., fev. 2007.

11 SILVA, Mauro. A utilização do acordo de preços antecipado (APA) no regime de controle de preços de transferência. *Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)*, n. 137, p. 91 e s., fev. 2007.

Os Tratados brasileiros, ao disporem sobre preços de transferência, reproduzem integralmente o art. 9º, § 1º, da Convenção Modelo da OCDE (o qual permite a realização de ajustes de preços de transferência, nas hipóteses de inconformidade com as condições normais de mercado, aferidas conforme metodologias específicas), mas suprime o § 2º, que determina a realização dos ajustes correspondentes para evitar a dupla tributação em casos concretos.¹²

Com isso, embora os Tratados brasileiros disponham de dispositivos genéricos para aplicação de APAs/MAPs (em regra, identificados no artigo 25 dos Tratados), tais mecanismos não encontram suporte jurídico para a determinação de ajustes correspondentes em preços de transferência, o que resulta em sua inaplicabilidade prática para o caso de operações realizadas por contribuintes brasileiros com partes vinculadas no exterior.

A opção do legislador brasileiro, na contramão do modelo OCDE, foi simplificar o controle de preços de transferência, preconizando a aplicação de métodos de margens fixas (preconização do princípio da praticabilidade, em detrimento do princípio *arm's length*). Tal modelo, conforme passamos a examinar, acarreta uma série de distorções, inclusive a tributação de valores que não constituem renda, acarretando potenciais inconstitucionalidades, as quais dependeriam da aplicação de "margens alternativas" para serem aplacadas (art. 20 da Lei n. 9.430/1996).

12 A não inclusão do § 2º ao art. 9º resultou na denúncia do Tratado Brasil-Alemanha, pela Alemanha. Isso porque o modelo claramente beneficia os interesses do Fisco brasileiro, colocando em segundo plano os mecanismos de equilíbrio e de combate à bitributação que beneficiariam mutuamente contribuintes brasileiros e alemães e evitariam distorções tributárias.

2. As regras brasileiras de preços de transferência

2.1. Regras aplicáveis à importação

Conforme a Lei n. 9.430/1996, nas operações de importação por sociedades brasileiras junto a partes vinculadas,¹³ os valores que excederem o chamado preço-parâmetro serão considerados indedutíveis na apuração do

13 O dispositivo é reproduzido com algumas especificidades pela Instrução Normativa n. 1.312/2012, apenas em caráter regulamentar. Confirmam-se os incisos do art. 23 da Lei n. 9.430/1996, que dispõem sobre partes vinculadas, sujeitas à aplicação das regras brasileiras de preços de transferência: I – a matriz desta, quando domiciliada no exterior; II – a sua filial ou sucursal, domiciliada no exterior; III – a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, cuja participação societária no seu capital social a caracterize como sua controladora ou coligada; IV – a pessoa jurídica domiciliada no exterior que seja caracterizada como sua controlada ou coligada; V – a pessoa jurídica domiciliada no exterior, quando esta e a empresa domiciliada no Brasil estiverem sob controle societário ou administrativo comum ou quando pelo menos dez por cento do capital social de cada uma pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica; VI – a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que, em conjunto com a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, tiver participação societária no capital social de uma terceira pessoa jurídica, cuja soma as caracterizem como controladoras ou coligadas desta; VII – a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que seja sua associada, na forma de consórcio ou condomínio, conforme definido na legislação brasileira, em qualquer empreendimento; VIII – a pessoa física residente no exterior que for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro de qualquer de seus diretores ou de seu sócio ou acionista controlador em participação direta ou indireta; IX – a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que goze de exclusividade, como seu agente, distribuidor ou concessionário, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos; X – a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, em relação à qual a pessoa jurídica domiciliada no Brasil goze de exclusividade, como agente, distribuidora ou concessionária, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos.

Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Para obtenção desse preço-parâmetro – assim entendido limite para dedução dos custos de importação contratados por contribuintes brasileiros com partes vinculadas no exterior –, a Lei n. 9.430/1996 estabelece os seguintes métodos (art. 18), prevalecendo o mais benéfico ao contribuinte (art. 18, §§ 4º e 5º):

(i) PIC (*método dos preços independentes comparados*), definido como a média aritmética ponderada¹⁴ dos preços de bens, serviços e direitos, idênticos ou similares,¹⁵ apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operação de compra e venda empreendidas pela própria interessada ou por terceiros, em condições de pagamento semelhantes;

(ii) CPL (*método do custo de produção mais lucro*), definido como o custo médio ponderado de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde tiverem sido originariamente produzidos, acrescido dos impostos e taxas cobrados pelo referido país na

14 A “média ponderada”, a que faz referência o texto legal (assim como o “custo médio de produção”, aplicável ao CPL), consiste apenas em considerar os preços praticados durante todo o período de apuração do IRPJ e da CSLL a que se referirem os custos, despesas e encargos de importação. Considera-se sua média aritmética para fins de determinação do preço-parâmetro do método PIC.

15 Sobre o conceito de similaridade, fazemos referência ao art. 42 da Instrução Normativa n. 1.312/2012: Para efeito do disposto nesta Instrução Normativa, 2 (dois) ou mais bens, em condições de uso na finalidade a que se destinam, serão considerados similares quando, simultaneamente: I – tiverem a mesma natureza e a mesma função; II – puderem substituir-se mutuamente, na função a que se destinem; e III – tiverem especificações equivalentes.

exportação, e de margem de lucro de 20%, calculada sobre o custo apurado;

(iii) PRL (*método do preço de revenda menos lucro*), calculado com base na aplicação dos percentuais de 20% a 40%, conforme setor econômico da pessoa jurídica sujeita ao controle de preços de transferência, sobre a participação do bem, direito ou serviço importado no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido no Brasil; e

(iv) PCI (*método do preço sob cotação na importação*, aplicável exclusivamente a *commodities*), definido como os valores médios diários da cotação de bens ou direitos sujeitos a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas.

Assim, sempre que uma pessoa jurídica brasileira importar bens/ serviços/direitos de parte relacionada no exterior (art. 23 da Lei n. 9.430/1996), os limites máximos de dedutibilidade devem ser apurados com base nos métodos descritos nos tópicos (i) a (iii) acima, ou com base no método descrito no tópico (iv), na hipótese de importação de *commodities*.

Observa-se que, entre os métodos elencados pelo legislador brasileiro, os únicos que efetivamente traduzem condições normais de mercado são os métodos dos preços independentes comparados (PIC) e do preço sobre cotação na importação (PCI) (métodos *arm's length* por essência), já que tomam por referenciais, respectivamente, os preços praticados em operações entre partes independentes (PIC) e as cotações das *commodities* sujeitas a preços públicos em bolsa (PCI).

Os demais métodos (do custo de produção mais lucro [CPL] e do preço de revenda menos lucro [PRL]), por seu turno, tomam como referenciais, respectivamente, os custos incorridos pela sociedade exportadora no exterior (CPL) e os preços de revenda local praticados pela importadora brasileira (PRL), sobre os quais são aplicadas margens de lucro fixas (20%, no caso do CPL, e de 20% a 40%, no caso do PRL).

Diferentemente do que se verifica no caso do PIC/PCI, o CPL/PRL não preconiza um referencial de mercado, mas sim a aplicação de uma margem fixa (tendente a ser incompatível com a realidade de mercado) para determinação do preço-parâmetro e controle de preços de transferência, o que acena para a relevância do pleito de margens alternativas em casos concretos, como forma de compatibilizar os métodos de margens fixas com o princípio *arm's length*.

2.2. Regras aplicáveis à exportação

Nas operações de exportação, inversamente ao que se verifica no caso de importações, os valores inferiores ao preço-parâmetro são incluídos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, com o intuito de garantir a tributação de um lucro mínimo no Brasil, nas operações internacionais praticadas entre partes vinculadas.

Nesses casos, sempre que comprovado que o valor das exportações praticadas por pessoas jurídicas brasileiras for inferior a 90% do preço médio praticado no mercado nacional (cláusula de *safe harbour*),¹⁶⁻¹⁷⁻¹⁸ os

16 Nos termos do art. 19-A da Lei n. 9.430/1996, introduzido pela Lei n. 12.715/2012, a aplicação do método PECEX tornou-se obrigatória a partir de 2013 para exportações de *commodities* a partes vinculadas (ou equiparadas a tais pela legislação), mesmo que os valores exportados fossem superiores a 90% do valor médio de operações com o produto em território nacional.

17 Há outras hipóteses, na legislação brasileira, de dispensa de ajustes de preços de transferência em exportações (*safe harbour*), além da regra de 90%. Conforme a Instrução Normativa n. 1.312/2012, e alterações posteriores, se as exportações contratadas com empresas vinculadas proporcionassem um lucro líquido equivalente a pelo menos 10% das receitas advindas dessas exportações, o contribuinte fica dispensado de aplicar as regras de preços de transferência. Essa regra somente se aplica se a receita líquida de exportação para partes vinculadas não ultrapassar 20% do total da receita líquida de exportação da pessoa jurídica brasileira. Ou seja, preconiza-se um lucro mínimo de 10% em operações com vinculadas, desde que represente menos de 20% das receitas totais de exportações.

18 Importa observar que as cláusulas de *safe harbour* têm importância minimizada no modelo OCDE, sendo reconhecidas como úteis prioritariamente para casos de menor representatividade.

ajustes de preços de transferência serão aplicados com base em algum dos seguintes métodos (art. 19 da Lei n. 9.430/1996), com o intuito de identificar o preço-parâmetro das operações de exportação:

(i) PVEx (*método do preço de venda nas exportações*), definido como a média aritmética dos preços de venda nas exportações efetuadas pela própria empresa, para outros clientes, ou por outra exportadora nacional de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, durante o mesmo período de apuração da base de cálculo do imposto de renda e em condições de pagamento semelhantes;

(ii) PVA (*método do preço de venda no atacado no país de destino, diminuído do lucro*), definido como a média aritmética dos preços de venda de bens, idênticos ou similares, praticados no mercado atacadista do país de destino, em condições de pagamento semelhantes, diminuídos dos tributos incluídos no preço, cobrados no referido país, e de margem de lucro de quinze por cento sobre o preço de venda no atacado;

(iii) PVV (*método do preço de venda no varejo no país de destino, diminuído do lucro*), definido como a média aritmética dos preços de venda de bens, idênticos ou similares, praticados no mercado varejista do país de destino, em condições de pagamento semelhantes, diminuídos dos tributos incluídos no preço, cobrados no referido país, e de margem de lucro de trinta por cento sobre o preço de venda no varejo;

(iv) CAP (*método do custo de aquisição ou de produção mais tributos e lucro*), definido como a média aritmética dos custos de aquisição ou de produção dos bens, serviços ou direitos, exportados, acrescidos dos impostos e contribuições cobrados no Brasil e de margem de

lucro de quinze por cento sobre a soma dos custos mais impostos e contribuições; e

(v) PECEX (*método do preço sob cotação na exportação*, aplicável exclusivamente a *commodities*, independentemente da regra de *safe harbour* de 90%), definido como os valores médios diários da cotação de bens ou direitos sujeitos a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas.

Observa-se que o controle de preços de transferência em operações de exportações, até como forma de fomento, mostra-se menos rígido do que o verificado nas importações. A regra de *safe harbour* (dispensa de ajustes na hipótese de as exportações superarem 90% do preço médio praticado localmente), por si só, já demonstra o favorecimento do legislador e a flexibilização da regra de preços de transferência em operações de exportações a partes vinculadas.

Nos casos de inaplicabilidade da regra de *safe harbour* (i.e., quando não há comprovação da “regra de 90%”), o controle de preços de transferência em exportações se dá com base em métodos muito similares aos verificados em importações. Com efeito, os métodos do preço de venda nas exportações (PVEx) e do preço sob cotação na exportação (PECEX) (baseados em referenciais de mercado) são bastante similares aos métodos PIC e PCI, ao passo que os métodos do custo de aquisição ou de produção mais tributos e lucro (CAP) e do preço de venda por atacado no país de destino, diminuído do lucro (PVA)/do preço de venda a varejo no país de destino, diminuído do lucro (PVV) (baseados em margens fixas) são bastante similares aos métodos CPL e PRL.

Embora no caso de exportações (assim como nas importações), os métodos de margens fixas sejam os mais comumente utilizados (pois, em muitos casos, não há referenciais de operações entre partes independentes ou cotações de mercado), o método CAP é o mais largamente aplicado, pois os métodos PVA/PVV dependem da abertura de informações de revenda no exterior.

Logo, também em virtude da praticabilidade, as regras brasileiras de preços de transferência em exportações são caracterizadas, principalmente, por hipóteses de dispensa de controle (*safe harbour*) e pela aplicação de métodos de margens fixas (em especial o CAP).

A exemplo do caso das importações, a aplicação da metodologia de margens fixas em exportações tende a criar um vácuo entre o controle de preços de transferência e o princípio *arm's length*, pelo que a viabilidade de pleitos de margens alternativas se mostra importante em casos concretos.

3. Aspectos positivos e negativos do modelo brasileiro – praticabilidade versus *arm's length*

3.1. Aspectos positivos da praticabilidade

Em fóruns internacionais de discussão sobre a matéria, inclusive no âmbito da OCDE, há muito se discute a eficiência do modelo OCDE para o controle de planejamentos tributários internacionais, inclusive sob a perspectiva da matéria de preços de transferência.

Os planos de ação do *base erosion and profit shifting* (BEPS) têm por objetivo formular políticas e estratégias para o combate da transferência abusiva de capitais para paraísos fiscais e o aumento da evasão fiscal em escala global (temática muitíssimo próxima a que norteia as regras de preços de transferência).

Em linhas gerais, os planos de ação do BEPS trazem uma abordagem crítica às legislações nacionais de países do Grupo dos 20 (G-20),¹⁹ no que

19 Criado em resposta às crises financeiras do final dos anos 1990, o G-20 reflete mais adequadamente a diversidade de interesses das economias industrializadas e emergentes, possuindo assim maior representatividade e legitimidade. O grupo conta com a participação

permitem a manipulação de lucros por planejamentos abusivos, dos quais resultam a redução de lucros e a tributação no território fiscal das entidades geradoras das atividades produtivas. Os planos de ação do BEPS se subdividem por tópicos (*action plans*).

Os planos de ação de n. 8 a 10 estão direta e exclusivamente relacionados à temática de preços de transferência. No estudo denominado *Comentários aos planos de ação do BEPS*, de fevereiro de 2015,²⁰ afirma-se que os planos de ação devem estar direcionados à aplicação de regras mais simplificadas, já que, conforme as *guidelines* da OCDE, a busca pelo melhor método (*best method approach*, preconizado pela OCDE) pode dificultar o controle de

de chefes de Estado, ministros de Finanças e presidentes de Bancos Centrais de 19 países: África do Sul, Alemanha, Arábia Saudita, Argentina, Austrália, Brasil, Canadá, China, Coreia do Sul, Estados Unidos, França, Índia, Indonésia, Itália, Japão, México, Reino Unido, Rússia e Turquia. A União Europeia também faz parte do grupo, representada pela presidência rotativa do Conselho da União Europeia e pelo Banco Central Europeu. Ainda, para garantir o trabalho simultâneo com instituições internacionais, o diretor-gerente do Fundo Monetário Internacional (FMI) e o presidente do Banco Mundial também participam das reuniões. Desde o advento da última crise, o G-20 passou também a trabalhar em iniciativas diversas com outros organismos, países convidados e fóruns internacionais, como Banco de Compensações Internacionais (BIS), Comitê de Estabilidade Financeira (FSB), OCDE, entre outros. Ainda, a ocasião trouxe a separação da pauta do G-20 em duas trilhas: financeira, a cargo dos ministérios das Finanças e Bancos Centrais dos países-membros; e de desenvolvimento, sob a responsabilidade dos ministérios de Relações Exteriores. *Vide*: BANCO CENTRAL DO BRASIL. Grupo dos 20 (G-20). Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/acessoinformacao/g20>. Acesso em: 13 maio 2019.

20 ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). *Comments received on public discussion draft: BEPS actions 8, 9 and 10: revisions to chapter I of the Transfer Pricing Guidelines (including risk, recharacterization, and special measures)*. 10 fev. 2015. Comentários do professor Jim Stewart (School of Business of Dublin, Irlanda). p. 506 e s. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/public-comments-actions-8-9-10-chapter-1-TP-Guidelines-risk-recharacterisation-special-measures-part2.pdf>. Acesso em: 13 maio 2019.

preços de transferência, não atingindo a finalidade de evitar a transferência indevida de lucros tributáveis para jurisdições com tributação favorecida.²¹

Curiosamente, no que diz respeito às regras direcionadas à praticabilidade e eficiência para coibir o chamado *profit shifting*, a legislação brasileira parece ter se antecipado aos problemas apontados pelos estudos relacionados ao BEPS.

Com efeito, desde a edição da Lei n. 9.430/1996, constata-se no modelo brasileiro a existência de mecanismos eficazes para coibir planejamentos tributários abusivos (destinados a transferir lucros tributáveis para jurisdições com tratamento fiscal mais benéfico).

A metodologia de margens fixas, preconizada pelo modelo brasileiro, atinge essa finalidade de forma muito simples e eficaz, evitando ainda as vultuosas despesas que estariam relacionadas à celebração e condução de APAs/MAPs.

No VI Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional, de agosto de 2015,²² e no Congresso da *International Fiscal Association* (IFA), sediado

21 “(...) The OECD position is that ‘the practical difficulties of the arm’s length principle are outweighed by its theoretical soundness. The reality is that these practical difficulties arise from its theoretical weakness’. For these and other reasons the discussion draft (BEPS Actions 8, 9 and 10: Discussion Draft, Part II) recognizes that special measures are needed to counter BEPS risks. (...) However a mandatory profit is likely to be more appropriate than reallocation to the immediate parent. Relying on a mandatory split may however be difficult to reach agreement on between differing tax jurisdictions requiring considerable inter-country dispute resolution. Hence, simpler rules relation to requirements for ‘substantial activities’ (...) may be more appropriate”. *Ibidem*, p. 507.

22 Organizado e promovido pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), sob coordenação do professor Luis Eduardo Schoueri. Slides disponíveis em: <http://ibdt.org.br/site/congressos/2015-2/>. Acesso em: 19 maio 2019. *Vide*, por exemplo: VALADÃO, Marcos. *BEPS action plan. Actions 8, 9, 10 and 13 and transfer pricing in Brazil*. In: INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO. VI Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional. São Paulo, 19, 20 e 21 ago. 2015. Disponível em: <http://ibdt.org.br/site/wp-content/uploads/2019/01/marcos-valadao.pdf>. Acesso em: 19 maio 2019.

no Rio de Janeiro, em agosto de 2017,²³ bem como no evento promovido conjuntamente pela Confederação Nacional da Indústria (CNI) e pela Receita Federal do Brasil (RFB), em março de 2018,²⁴ todos os palestrantes reconheceram que as regras brasileiras de preços de transferência devem ser prestigiadas pela sua praticabilidade (enfoque nos métodos de margens fixas e em mecanismos de *safe harbour*), muito embora sua aplicação irrestrita possa resultar em distanciamento do princípio *arm's length*, tributação de valores que não constituem renda (potenciais inconstitucionalidades) e em situações de dupla tributação, como passamos a abordar.

3.2. Aspectos negativos do modelo brasileiro: perspectiva econômica, distanciamento do padrão *arm's length* e potenciais inconstitucionalidades

Como contraponto às vantagens da praticabilidade abordadas no tópico 3.1, as distorções causadas pelas regras brasileiras de preços de transferência têm um espectro amplo, abrangendo questões econômicas e jurídicas.

Inicialmente, importa destacar que as incompatibilidades do modelo brasileiro com o modelo OCDE (e com o padrão *arm's length*) podem resultar em perda de investimento, perda de competitividade, majoração de preços ao consumidor, entre outros, causadas pela constante aplicação da metodologia de margens fixas (aqui fazemos referência aos métodos CPL, PRL, CAP, PVA e PVV).

Exemplificando, sob a perspectiva do método PRL (cujo preço-parâmetro é obtido pela subtração de uma margem fixa sobre o valor de revenda), se

23 INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION. *IFA 2017 Congress*. Rio de Janeiro, 23 ago. a 3 set. 2017. Disponível em: <https://www.ifa.nl/congresses/ifa-2017-rio-de-janeiro>. Acesso em: 19 maio 2019.

24 CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA. Seminário e *workshop* "Preços de transferência: o padrão da OCDE e a abordagem brasileira". Brasília, DF, 28 fev. a 1º mar. 2018. Disponível em: <http://www.portaldaindustria.com.br/cni/eventos/seminario-precos-de-transferencia-o-padrao-da-ocde-e-a-abordagem-brasileira/>. Acesso em: 19 maio 2019.

a margem fixa for superior à efetivamente praticada (o que normalmente ocorre), a tendência é contrária, resultando no afastamento de investimentos e capital estrangeiro do país.

Nota-se a existência de um paradoxo: ao mesmo tempo que a legislação de preços de transferência objetiva evitar a saída de lucros tributáveis no Brasil para o exterior, a sua aplicação (na metodologia de margens fixas) afasta o capital estrangeiro (de cuja exploração resultam lucros tributáveis) do Brasil.

Sob a perspectiva jurídica, a determinação de ajustes com base em métodos de margens fixas, sem a possibilidade de sua flexibilização, tende a determinar a tributação de valores que não constituem renda, resultando em inconstitucionalidade da regra de preços de transferência (por violação aos princípios de isonomia/igualdade, capacidade contributiva, entre outros). A questão é bem abordada por Ricardo Marozzi Gregório;²⁵ em suas palavras:

O princípio da igualdade, quando transportado para a área tributária, determina que não se deve exigir dos contribuintes além de sua capacidade contributiva. Porém, é dever do Estado impor a mesma carga tributária aos que estão em situação equivalente. Por isso, o Estado brasileiro, por meio de seus representantes governamentais na área tributária, precisa se convencer de que o atual regime de controle de preços de transferência possibilita uma ilegítima tributação sobre contribuintes que se encontram em situação de equivalência com outros que não podem se beneficiar dos planejamentos propiciados pelo mecanismo das margens predeterminadas combinado com a liberdade de escolha de métodos. Por possuir mecanismos que fomentam a praticabilidade em uma intensidade desproporcional à realização do *arm's length*, a legislação brasileira não garante que os contribuintes não serão

25 GREGÓRIO, op. cit., p. 397.

tributados além de suas capacidades contributivas nem que haverá equivalência entre contribuintes na mesma situação.

Embora a regra brasileira tenha evoluído a ponto de conciliar praticabilidade e instrumentos rígidos de combate a planejamentos abusivos, ainda é necessária a criação de mecanismos práticos, aptos a efetivamente flexibilizar as margens fixas praticadas, conforme a realidade das sociedades sujeitas a controle de preços de transferência, afastando suas potenciais inconstitucionalidades.

É por essa razão que Luis Eduardo Schoueri considera o art. 20 da Lei n. 9.430/1996, o qual prevê a possibilidade de utilização de margens alternativas em situações justificadas, como “o bastião da constitucionalidade da Lei nº 9.430/1996”.²⁶

Passamos a examinar as questões controvertidas relacionadas à sua (in)aplicabilidade a casos concretos, considerando a atual redação das normas que norteiam o seu pleito por contribuintes brasileiros, bem como alternativa de alteração legislativa para tornar aplicável o pleito em situações práticas.

4. O pleito de margens alternativas no modelo brasileiro

4.1. A legislação em sua redação atual: inaplicabilidade prática das margens alternativas em preços de transferência

A Lei n. 9.430/1996 (art. 20) dispõe que o Ministro da Fazenda, em “circunstâncias justificadas”,²⁷ poderá alterar os percentuais dos métodos

26 SCHOUEIRI, Luis Eduardo. *Preços de transferência do direito tributário brasileiro*. 3. ed. São Paulo. Dialética, 2013. p. 147.

27 Na redação original, a legislação fazia referência a “circunstâncias especiais”. Já no projeto de

de margens fixas, de ofício ou mediante requerimento do contribuinte (individualmente, ou por meio de pleito formulado por entidade representante de classe ou setor econômico). Isto é, sempre que constatada a inadequação da margem fixa para determinada situação concreta, poderá ser pleiteada a margem alternativa, em substituição às margens fixas estabelecidas para os métodos CPL, PRL, CAP, PVA e PVV.

Nos termos da lei, o pleito de margem alternativa será admitido, desde que comprovada a sua adequação por meio de: (i) publicações ou relatórios oficiais do governo do país do comprador ou vendedor ou declaração da autoridade fiscal desse mesmo país, quando com ele o Brasil mantiver acordo para evitar a bitributação ou para intercâmbio de informações; e/ou (ii) pesquisas efetuadas por empresa ou instituição de notório conhecimento técnico ou publicações técnicas, em que se especifiquem o setor, o período, as empresas pesquisadas e a margem encontrada, bem como identifiquem, por empresa, os dados coletados e trabalhados.

Embora o Ministro da Fazenda possa pleitear a alteração de margem (de ofício), observa-se que cabe aos contribuintes a realização dos pleitos, nas hipóteses em que considerarem as margens fixas inadequadas para o controle de preços de transferência em suas operações, via APA – entre contribuinte e fisco brasileiro, com natureza de consulta formal, não se confundindo com os MAPs previstos nos Tratados e nas *guidelines* da OCDE – como observa João Dácio Rolim.²⁸

lei original (não aprovado), nem sequer existia referência à possibilidade de utilização de margens alternativas.

28 ROLIM, João Dácio. As presunções da Lei 9.430/96 e os casos especiais de preços de transferência. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Tributos e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 1997. p. 50-51. Nas palavras do ilustre professor: "No caso brasileiro, mesmo que não se possua um Tratado para evitar a dupla tributação com determinado país, pelo fato da legislação doméstica (Lei 9.430/96) em seu art. 20, 'caput', e 21, § 2º, prever que outras margens de lucro diferentes das presumidas poderão ser adotadas em casos especiais, e por não fazer restrição que seriam aplicáveis tais dispositivos somente a casos passados, em que houve um questionamento por parte do fisco, acordos antecipados de preços poderão ser intentados por iniciativa do próprio contribuinte".

No ordenamento brasileiro, as normas regulamentares dos pleitos de margens alternativas são a Instrução Normativa n. 1.312/2012 (art. 45) e a Portaria n. 222/2008.²⁹ Em linhas gerais, o pleito de margens alternativas:

- (i) possui natureza de consulta formal;
- (ii) pode ser objeto de pleito individual (contribuinte isolado) ou coletivo (associação ou entidade representativa);
- (iii) deve alcançar apenas períodos futuros e não fiscalizados;
- (iv) é examinado e julgado pela Coordenação-Geral de Tributação (COSIT);
- (v) em caso de aprovação, a margem alternativa deve ser publicada em portaria ministerial (Ministério da Fazenda), no *Diário Oficial da União (DOU)*; e
- (vi) eventual indeferimento do pleito deve ser justificado.

A seguir, identificamos a documentação exigida para a formalização do pleito de margens alternativas (arts. 43 e 47 da Instrução Normativa n. 1.312/2012):

²⁹ Anteriormente, a matéria encontrava regulamentação na Instrução Normativa n. 243/2002 (arts. 32 a 34), na Instrução Normativa n. 38/1997 e na Portaria n. 95/1997. Os princípios gerais foram mantidos pela Instrução Normativa n. 1.312/2012 e pela Portaria n. 222/2008. As novas regras, no entanto, possuem as seguintes características (não verificadas nas normas anteriores): (i) indicação dos procedimentos para o pedido de alteração de margem; (ii) indicação da documentação que deve ser apresentada para instrução do pleito, em relação a cada um dos métodos de margens fixas; e (iii) preferência por bases comparativas extraídas de operações praticadas entre partes independentes.

- (i) demonstrativo dos custos de produção dos bens, serviços ou direitos, emitidos pela pessoa jurídica fornecedora, domiciliada no exterior;
- (ii) demonstrativo do total anual das compras e vendas, por tipo de bem, serviço ou direito, objeto da solicitação;
- (iii) demonstrativo dos valores pagos a título de frete e seguros, relativamente aos bens, serviços ou direitos;
- (iv) demonstrativo da parcela do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), como ressarcimento da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS)/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) e da Contribuição para o Financiamento de Seguridade Social (COFINS), correspondente aos bens objeto da solicitação;
- (v) publicações ou relatórios oficiais do governo do país do comprador ou vendedor ou declaração da autoridade fiscal desse mesmo país, quando com ele o Brasil mantiver acordo para evitar a bitributação ou para intercâmbio de informações; e
- (vi) pesquisas efetuadas por pessoa jurídica ou instituição de notório conhecimento técnico ou publicações técnicas, onde se especifique o setor, o período, as pessoas jurídicas pesquisadas e a margem encontrada, bem assim identifique, por pessoa jurídica, os dados coletados e trabalhados.

A par da documentação solicitada, nota-se que os normativos pressupõem a indicação, como referencial, de operações de importação e exportação, com

bens, serviços e direitos idênticos ou similares, entre partes independentes (isto é, operações praticadas entre terceiros independentes entre si).

A exigência desse referencial de operações entre partes independentes é claramente indicada no art. 3º da Portaria n. 222/2008, segundo o qual:

as solicitações de alteração de percentuais, nas importações, deverão ser instruídas por relatórios ou notas explicativas embasados por estudo ou pesquisa que demonstre, observados os requisitos que assegurem a comparabilidade das transações pesquisadas com as da pessoa jurídica interessada, que a margem de lucro pleiteada é praticada por outras pessoas jurídicas independentes, em transações com não vinculadas; e é incompatível com a margem estabelecida pela legislação.³⁰

A exigência em questão (de referenciais de operações de terceiros com partes independentes) coloca em xeque a viabilidade prática do pleito de margens alternativas em casos concretos. Isso porque, na prática, se o contribuinte for capaz de identificar operações comparáveis entre partes independentes, o pleito de margens alternativas seria totalmente desnecessário, bastando a aplicação dos métodos PIC ou PVEx para o controle de preços de transferência.

30 Similar dispositivo, em relação a exportações, é identificado no *caput* do art. 8º: “As solicitações de alteração de percentuais, nas exportações, deverão ser instruídas por relatórios ou notas explicativas que apresentem estudo ou pesquisa que demonstrem haver diferença entre a margem de lucro praticada por outras pessoas jurídicas independentes, em transações não vinculadas, e aquela praticada pela interessada, observados os requisitos que assegurem a comparabilidade das transações pesquisadas com as do contribuinte”. Os ajustes para operações com bens idênticos e similares também são permitidos, abrangendo riscos de crédito (art. 8º, § 1º, IX).

Ocorre que o pleito de margem alternativa é importante justamente nas situações de inaplicabilidade do PIC e do PVEx, quando o contribuinte se vê obrigado a utilizar-se dos métodos CPL, PRL, CAP, PVA e PVV, mas as margens fixas previstas em lei são incompatíveis com sua realidade e sua aplicação resulta em ajustes abusivos.

Para essas situações, em que é inviável a aplicação dos métodos PIC e PVEx (por inexistir referencial de operações entre partes independentes), o contribuinte fica obrigado a aplicar os métodos de margens fixas (PRL, CPL, CAP, PVA e PVV), mas impedido de obter o deferimento do seu pleito de margem alternativa, dada a restrição expressa contida na própria legislação que regulamenta o pleito (Portaria n. 222/2008 e Instrução Normativa n. 1.312/2012).

Portanto, embora exista previsão genérica para o pleito de margens alternativas, a utilização desse mecanismo é comprovadamente inviável, o que evidencia, claramente, a necessidade de revisão e aprimoramento da legislação brasileira, em especial das normas infralegais (Instrução Normativa n. 1.312/2012 e Portaria n. 222/2008), já que exigem prova impossível para a comprovação da margem alternativa (*probatio diabolica*), qual seja, um referencial de operações entre terceiros independentes.³¹

31 A doutrina critica severamente a inviabilidade prática dos pleitos de margens alternativas. Destacamos, nesse sentido, a crítica de José Gomes Cardim Neto, segundo o qual os requisitos da Instrução Normativa n. 243/2002 (reproduzidos pela Instrução Normativa n. 1.312/2012) tornaram inviável a fruição do direito de obter margens alternativas em preços de transferência (CARDIM NETO, José Gomes. A interpretação da legislação de preços de transferência por parte do fisco no Brasil: podemos aprender com os erros?. *Revista de Direito Tributário Internacional*, São Paulo: Quartier Latin, ano 2, v. 4, p. 127, out. 2006. E Luis Eduardo Schoueri, para quem a análise das portarias e instruções normativas sobre o tema revela que dificilmente um contribuinte poderá contestar as margens legais (SCHOUERI, op. cit., p. 149).

4.2. A necessária alteração legislativa para viabilização das margens alternativas: a metodologia do TNMM como possível referencial

Nota-se que o pleito de margens alternativas, para ter efetividade, dependeria da possibilidade, expressamente prevista no ordenamento jurídico brasileiro, de aferir margens alternativas a partir de operações diversas daquelas que serviriam de base para a aplicação dos métodos PIC e PVEx (os quais, como visto, pressupõem operações com produtos idênticos ou similares, entre partes independentes entre si).

O problema que surge, no entanto, é definir qual seria a metodologia adequada para viabilizar um pleito de margens alternativas em preços de transferência, para que atenda, simultaneamente, às seguintes finalidades/requisitos:

- (i) *viabilidade prática*: o pleito não deve se restringir às hipóteses de aplicação do PIC/PVEx (não deve se limitar a referenciais de operações entre partes independentes entre si);
- (ii) *compatibilidade com o princípio arm's length*: deve haver um critério consistente para determinar que as margens selecionadas sejam compatíveis com referenciais de mercado (em especial, de acordo com as diretrizes das *guidelines* da OCDE);
- (iii) *viabilidade jurídica*: deve ter previsão expressa no ordenamento jurídico (deve haver reforma do texto da Instrução Normativa n. 1.312/2012 e da Portaria n. 222/2008, que restringem o pleito de margens alternativas para um plano meramente teórico, inaplicável ou dispensável em situações práticas).

Um caminho que se mostra viável para esse fim, a princípio (e entre outros), seria a utilização das premissas do método TNMM, como meio de dar

efetividade ao art. 20 da Lei n. 9.430/1996, o qual prevê, de forma genérica, que “o Ministro de Estado da Fazenda poderá, em circunstâncias justificadas, alterar os percentuais de que tratam os arts. 18 [métodos CPL e PRL] e 19 [métodos CAP, PVA e PVV], de ofício ou mediante requerimento conforme o § 2º do art. 21”.

Observa-se, aqui, que a sugestão não consiste em trazer um “novo método” ao rol dos métodos expressamente estabelecidos pela Lei n. 9.430/1996. Isto é, o TNMM não concorreria com a aplicação dos tradicionais métodos CPL/PRL/PIC (em importações) e CAP/PVA/PVV/PVEx (em exportações).

Pelo contrário, tais métodos permaneceriam normalmente aplicáveis, sendo a metodologia do TNMM, conforme explicitada nas *guidelines* da OCDE, uma espécie de guia para a utilização de margens alternativas para a utilização dos métodos de margens fixas já existentes no texto legal brasileiro (CPL/PRL e CAP/PVA/PVV), em substituição, ou em complemento, ao mecanismo previsto pela Portaria n. 222/2008 e pela Instrução Normativa n. 1.312/2012 (inaplicável por exigir referenciais de operações de terceiros com partes independentes).

O TNMM, em linhas gerais, é utilizado para testar o lucro líquido em relação a uma base adequada (custos, receitas ou ativos, por exemplo), realizado por um contribuinte em uma transação comparável.³² Observa-se que o TNMM guarda semelhança com os métodos de margens fixas da legislação brasileira, pois sua aplicação consiste na indicação de uma margem de lucro sobre uma base (custos, receitas ou ativos).

A principal diferença entre o TNMM e os métodos brasileiros de margens fixas consiste na metodologia para determinação da margem de lucro. No caso dos métodos brasileiros, como visto, a legislação simplesmente aponta uma margem fixa (de 20% a 40%), que é aplicada de forma indistinta. Já no caso do método TNMM, a margem é obtida a partir de um estudo comparativo, a partir de um universo selecionado de transações que possuam as mesmas

32 Cf. ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS (ONU). *Practical manual on transfer pricing for developing countries*, Nova York, p. 184, 2017. Disponível em: <http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/04/Manual-TP-2017>. Acesso em: 19 maio 2019.

funções, riscos e ativos (isto é, operações comparáveis entre si), a partir das quais se obtém o chamado “índice de lucratividade”.³³

Basicamente, o estudo comparativo para fins de aplicação do método TNMM envolve as seguintes etapas principais:

- (i) *seleção das operações comparáveis*: comparação das margens de lucro obtidas por empresas que operam conforme funções e riscos similares aos da operação sujeita ao controle de preços de transferência (conforme seção 2.2 das *guidelines* da OCDE), com base em informações da *Securities and Exchange Commission* (SEC) ou organizações que contenham base de dados similares, considerando, entre outros: (a) atividade operacional e ramo de atuação, (b) zona geográfica de atuação, (c) análise financeira, (d) volume operacional, (e) período de seleção das operações, etc.; e
- (ii) *identificação do índice de lucratividade*: que consiste em uma média das margens de lucro verificadas nas operações comparáveis, segregadas em quartis (para fins de comparação das maiores margens, com as menores margens, identificando-se a margem intermediária, que atende ao padrão *arm's length*), conforme orientação das *guidelines* da OCDE (seção 3.57).

Nas *guidelines* da OCDE, o TNMM é um método autônomo, que pressupõe a identificação de um referencial de transação qualquer, para fins de aferição da margem a ser aplicada em relação a tal transação, o que abre a possibilidade de utilização de uma série de referenciais (p. ex., lucro operacional dividido por receita líquida; lucro operacional dividido pelos custos totais; lucro bruto dividido por despesas operacionais, etc.).

33 Cf. ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE), op. cit., p. 89 (seção 2.86 das *guidelines*).

Considerando que o TNMM, no modelo proposto pelo presente artigo, seria um mero instrumento para viabilizar a obtenção de margens alternativas para os métodos CPL/PRL e CAP/PVA/PVV, os referenciais devem ser considerados a partir das operações previstas em lei para aplicação dos aludidos métodos.

Isto é, para o caso do CAP, por exemplo, que é apurado com base na adição de uma margem fixa (de 15%) sobre a média aritmética dos custos de aquisição ou produção dos bens, serviços ou direitos exportados a partes vinculadas, a obtenção da margem alternativa dependeria, em suma:

- (i) da seleção de operações comparáveis, praticadas por quaisquer terceiros (exportadores brasileiros ou estrangeiros, que transacionam com partes vinculadas), que operem conforme riscos e funções similares; e
- (ii) da identificação dos índices de lucratividade dessas operações comparáveis, classificando-os em quartis (maior índice de lucratividade e menor índice de lucratividade) e selecionando um quartil intermediário, que seria presumidamente compatível com o princípio *arm's length* (em condições normais de mercado).

Racional similar, vale dizer, seria aplicável para os demais métodos de margens fixas (CPL/PRL e PVA/PVV), o que dependeria, essencialmente, da identificação de operações com riscos e funções similares, bem como da elaboração de estudos (por empresa ou instituição de notório conhecimento técnico) sintetizando os dados dessas operações.

O índice de lucratividade médio, no caso, obtida por meio de um universo de operações praticadas por terceiros em condições similares (não necessariamente contratadas por esses terceiros com partes independentes, bastando que houvesse transações que operem com riscos e funções similares) substituiria a margem fixa prevista pelo texto legal. Essa margem alternativa, por ser aferida a partir de uma sistemática da própria OCDE (*guidelines*), estaria em consonância com o princípio *arm's length*.

Na Europa e nos Estados Unidos, é muito comum a realização de estudos dessa natureza, inclusive com base em dados públicos divulgados pelas autoridades fiscais, os quais poderiam ser utilizados por fiscos e contribuintes brasileiros, para fins de aplicação do TNMM no Brasil.³⁴

Empresas de auditoria independentes, especializadas em cálculos de preços de transferência, a princípio poderiam se encaixar no conceito de “empresa ou instituição de notório conhecimento técnico”, para fins de elaboração dos estudos em questão. Muito embora os estudos em questão impliquem custos elevados (com a contratação das empresas especializadas), tais custos podem ser relativizados, diante da redução dos ajustes tributáveis de preços de transferência em casos concretos.

Por evidente, a aplicação das margens alternativas, considerando a sistemática do TNMM, dependeria de alteração das normas infralegais que atualmente regulamentam o art. 20 da Lei n. 9.430/1996 (notadamente a Portaria n. 222/2008 e a Instrução Normativa n. 1.312/2012), para tornar explícita a possibilidade de utilização desses referenciais (baseados no TNMM) para o pleito de margem alternativa.

Comisso, certamente, o pleito de margens alternativas da legislação brasileira passaria a atender aos requisitos de “viabilidade prática”, “compatibilidade com o princípio *arm’s length*” e “viabilidade jurídica”, mencionados anteriormente, como necessários para estimular os contribuintes e o fisco a iniciar os procedimentos necessários para operacionalizar o pleito em casos concretos.

Lembrando que o pleito teria a natureza de consulta formal, seria recomendável que os estudos fossem realizados de forma prévia, e que fossem submetidos em observância aos ritos legais e processuais descritos no Decreto n. 70.235/1972 (que traz a regulamentação geral sobre o instituto da

34 Sobre o tema, merece destaque o artigo recente de autoria de Igor Scarano Brandão, que aborda a possibilidade de o Brasil adotar o TNMM como um novo método (BRANDÃO, Igor Scarano. TNMM em um Brasil com margens fixas. Discussão sobre a ampliação da aplicação da prática do princípio *arm’s length*. In: CASOTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; MOREIRA, Francisco Lisboa (coord.). *Manual de preço de transferência – BEPS, Brasil & OCDE*. São Paulo: Quartier Latin, 2018. v. I. p. 461 e s.).

consulta formal), sendo necessário, para tanto, que os períodos para os quais se pleiteia a margem alternativa não tivessem sido objeto de fiscalizações relacionadas a preços de transferência.

Em síntese, o formato e o rito seguiriam as disposições da Portaria n. 222/2008 e da Instrução Normativa n. 1.312/2012, exceto pelo fato principal de a margem alternativa não pressupor a existência de referenciais de operações praticadas por terceiros com partes independentes, o que atualmente inviabiliza a realização dos pleitos dessa natureza no Brasil (por concorrer com os métodos PIC/PVEx e ser inaplicável quando tais métodos se mostram inviáveis).

A sugestão de utilização do TNMM como referencial para alteração desses normativos viabilizaria, na prática, o pleito de margens alternativas, preservando a praticabilidade do modelo brasileiro (dado que o pleito de margem alternativa seria uma faculdade, e não uma obrigação) e conciliando-o com o princípio *arm's length*, preconizado pela OCDE.

5. Conclusão

Uma vez viável o pleito de margens alternativas, sob a perspectiva jurídica e também prática, este tende a ser utilizado como mecanismo eficiente para conciliação dos métodos de margens fixas com o princípio *arm's length*, tema sensível especialmente em tempos atuais, em que o Brasil postula o ingresso nos quadros da OCDE e a legislação de preços de transferência, em sua redação atual, constitui um dos principais óbices a ser enfrentado e superado.

A ideia não é tornar o TNMM um método brasileiro, mas sim um mecanismo para viabilizar o pleito de margens alternativas em casos práticos, tornando efetivo e aplicável o art. 20 da Lei n. 9.430/1996, que hoje é letra morta, sendo comprovadamente inaplicável em casos concretos.

Caso o contribuinte não tenha interesse no pleito de margens alternativas (que existe em caráter facultativo), pode controlar suas operações com base nas margens fixas, exatamente como dispõe a legislação atual.

A problemática das regras brasileiras de preços de transferência não consiste na metodologia de margens fixas, cuja praticidade é louvável e tende a ser seguida, até como referencial, pela sua convergência com as diretrizes dos planos de ação do BEPS relacionados a preços de transferência.

O problema a ser superado é a inflexibilidade dessa metodologia, cuja solução pode ser alcançada de forma relativamente simples, apenas permitindo aos contribuintes que apurem margens alternativas de forma efetiva, opcionalmente (caso as margens fixas não lhes sejam adequadas), de acordo com a metodologia do TNMM, cujas diretrizes estão prontas nas *guidelines* da OCDE (seriam meramente adaptadas, para fins de obtenção de margens alternativas para os métodos CPL/PRL e CAP/PVA/PVV, considerando suas particularidades).

Parece-nos, a princípio, uma alternativa simples e viável (que dependeria apenas da alteração pontual de normas infralegais), apta a conciliar a praticidade do modelo brasileiro com o princípio *arm's length*.

Certamente o tema comporta discussões mais profundas. O intuito do presente artigo é justamente estimular essas discussões e a reflexão sobre essa alternativa, inclusive tendo em mente as possíveis medidas que serão exigidas pelo Brasil para convergência do modelo brasileiro ao padrão da OCDE.

Referências

BANCO CENTRAL DO BRASIL. *Grupo dos 20 (G-20)*. Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/acessoinformacao/g20>. Acesso em: 13 maio 2019.

BRANDÃO, Igor Scarano. TNMM em um Brasil com margens fixas. Discussão sobre a ampliação da aplicação da prática do princípio *arm's length*. In: CASOTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; MOREIRA, Francisco Lisboa (coord.). *Manual de preço de transferência – BEPS, Brasil & OCDE*. São Paulo: Quartier Latin, 2018. v. I. p. 461 e s.

BRASIL. **Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm. Acesso em: 13 maio 2019.

BRASIL. Receita Federal. Instrução Normativa RFB n. 1.312, de 28 de dezembro de 2012. Dispõe sobre os preços a serem praticados nas operações de compra e de venda de bens, serviços ou direitos efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, consideradas vinculadas. *Diário Oficial da União*, 31 dez. 2012. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=39257&visao=anotado>. Acesso em: 13 maio 2019.

CARDIM NETO, José Gomes. A interpretação da legislação de preços de transferência por parte do fisco no Brasil: podemos aprender com os erros?. *Revista de Direito Tributário Internacional*, São Paulo: Quartier Latin, ano 2, v. 4, p. 127, out. 2006.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA. Seminário e *workshop* “Preços de transferência: o padrão da OCDE e a abordagem brasileira”. Brasília, DF, 28 fev. a 1º mar. 2018. Disponível em: <http://www.portaldaindustria.com.br/cni/>

eventos/seminario-precos-de-transferencia-o-padrao-da-ocde-e-a-abordagem-brasileira/. Acesso em: 19 maio 2019.

GREGÓRIO, Ricardo Marozzi. *Preços de transferência – arm's length e praticabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. v. 5.

INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION. *IFA 2017 Congress*. Rio de Janeiro, 23 ago. a 3 set. 2017. Disponível em: <https://www.ifa.nl/congresses/ifa-2017-rio-de-janeiro>. Acesso em: 19 maio 2019.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). *Diretrizes da OCDE sobre preços de transferência para empresas multinacionais e administrações fiscais*. Paris: International Tax Institute, 2011.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). *Comments received on public discussion draft: BEPS actions 8, 9 and 10: revisions to chapter I of the Transfer Pricing Guidelines (including risk, recharacterization, and special measures)*. 10 fev. 2015. Comentários do professor Jim Stewart (School of Business of Dublin, Irlanda). p. 506 e s. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/public-comments-actions-8-9-10-chapter-1-TP-Guidelines-risk-recharacterisation-special-measures-part2.pdf>. Acesso em: 13 maio 2019.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). Disponível em: <http://www.oecd.org/>. Acesso em: 13 maio 2019.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS (ONU). *Practical manual on transfer pricing for developing countries*, Nova York, p. 184, 2017. Disponível em: <http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/04/Manual-TP-2017>. Acesso em: 19 maio 2019.

ROLIM, João Dácio. As presunções da Lei 9.430/96 e os casos especiais de preços de transferência. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Tributos e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 1997. p. 50-51.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Preços de transferência do direito tributário brasileiro*. 3. ed. São Paulo. Dialética, 2013.

SILVA, Mauro. A utilização do acordo de preços antecipado (APA) no regime de controle de preços de transferência. *Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)*, n. 137, p. 91 e s., fev. 2007.

VALADÃO, Marcos. *BEPS action plan. Actions 8, 9, 10 and 13 and transfer pricing in Brazil*. In: INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO. VI Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional. São Paulo, 19, 20 e 21 ago. 2015. Disponível em: <http://ibdt.org.br/site/wp-content/uploads/2019/01/marcos-valadao.pdf>. Acesso em: 19 maio 2019.

XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

Prefácio ao Artigo 4, “Responsabilidade tributária de grupos econômicos”

Foi com enorme satisfação que recebi o convite para prefaciá-lo o presente artigo, que trata da *responsabilidade de grupos econômicos*. O tema envolve assunto atual e de grande relevância a todos aqueles que se debruçam ao estudo do direito material e processual tributário.

O artigo é resultado de pelo menos dois anos de estudos do autor dedicados ao tema, período em que tive a grande alegria de orientá-lo no programa de Mestrado Profissional da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas (FGV DIREITO SP).

Sua excelência intelectual está refletida na sua monografia, no presente artigo e na brilhante defesa da dissertação que lhe rendeu o título de mestre em Direito Tributário. Acrescenta-se que a monografia do autor foi agraciada pela coordenação do Mestrado Profissional como um dos dez melhores trabalhos da linha de Direito Tributário em 2018.

Leonardo Nuñez Campos mostrou coragem e determinação ao enfrentar problemática que levanta muito mais dúvidas que respostas concretas às inúmeras situações que são por ela envolvidas e que ainda se ressentem de estudos doutrinários a seu respeito, o que reafirma a atualidade do tema.

A leitura do artigo bem demonstra as características referidas do autor: reuniu em um texto claro e objetivo pontos polêmicos que envolvem a responsabilidade de pessoas físicas e jurídicas de um conglomerado econômico.

É certo que, de alguns anos para cá, o direito tributário, acompanhando a jurisprudência dos tribunais superiores, evoluiu, ao tratar do tema da responsabilidade tributária. A satisfação do crédito tributário – até então restrita unicamente ao contribuinte ou a terceiros que contratualmente figuram como representantes de pessoas jurídicas – passou a ser acompanhada pela possibilidade de que conglomerados econômicos também sejam guindados a tal posição ou, no mínimo, que respondam patrimonialmente pela dívida.

Essa evolução, porém, trouxe questionamentos: o que seria um grupo econômico? Em que hipóteses é possível responsabilizá-los por créditos tributários vencidos e não adimplidos? Qual fundamento legal para tanto? As respostas a essas perguntas foram cuidadosamente trabalhadas pelo autor ao longo do artigo e contextualizadas com as demandas práticas daqueles que atuam no contencioso tributário.

Fica claro que o autor admite que o simples fato de empresas se organizarem como conglomerados econômicos não enseja sua responsabilização. Esta se apresenta como uma forma legalmente eleita de exercício de atividades econômicas. Demonstra ainda que é preciso ir mais além e encontrar na legislação o substrato que permita que o crédito tributário tenha sua exigibilidade dirigida a terceiro que não realizou o fato jurídico tributário.

A partir daí, Leonardo Nuñez Campos se debruçou sobre as hipóteses legislativas existentes e que podem ensejar a responsabilização. Marcou sua posição firme, ao entender que responsabilidade tributária e desconsideração de personalidade jurídica são realidades que não se confundem.

O autor analisou três hipóteses legislativas que potencialmente podem ensejar a responsabilização de grupos econômicos ainda que o fato gerador tenha sido realizado pelo contribuinte.

Entre as mais importantes, marcou posição ao refutar a possibilidade de aplicação do art. 30, IX, da Lei n. 8.212/1991, segundo sua opinião, dada a

afronta à reserva de lei complementar imposta pelo art. 146, III, da Constituição Federal de 1988.

Foi bem enfático em identificar que o “interesse comum na situação que constitua o fato gerador” previsto no art. 124, II, do CTN não se confunde com o interesse de grupo econômico, sendo necessário que se exija a realização conjunta do fato jurídico tributário por aqueles que se encontram no mesmo polo da relação jurídica tributária.

Quanto à desconsideração da personalidade jurídica, acenou pela possibilidade de que os conglomerados econômicos respondam pelo pagamento dos créditos tributários quando caracterizado o abuso de personalidade decorrente do desvio de finalidade e/ou de confusão patrimonial.

Sinto-me muito grata de, como professora da FGV DIREITO SP, ter feito parte desta pesquisa como orientadora do aluno, e agora mestre, Leonardo Nuñez Campos.

Meus cumprimentos à coordenação do Mestrado Profissional em Direito da FGV DIREITO SP, pela iniciativa em premiar e publicar os melhores trabalhos apresentados pelos alunos, e à editora, pela publicação da obra, que certamente servirá de referência aos estudiosos do assunto.

Juliana Furtado Costa Araujo

Doutora em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Professora do Mestrado Profissional da FGV DIREITO SP. Procuradora da Fazenda Nacional em São Paulo.

4. Responsabilidade tributária de grupos econômicos

Leonardo Nuñez Campos¹

1. Introdução

O tema objeto da pesquisa – a responsabilidade tributária de grupos econômicos – é um dos problemas que se situa na interseção entre dois ramos da ciência do Direito: o direito público e o direito privado, especificamente o direito tributário e o direito societário.

¹ Doutorando em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Mestre em Direito e Desenvolvimento pela Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas (FGV DIREITO SP). cursou extensão em Tributação Internacional no LLM da Northwestern University em Chicago, Illinois, Estados Unidos. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Bacharel em Direito pela Universidade Salvador (UNIFACS). Conselheiro do Conselho Municipal de Tributos de Salvador, Bahia, e Conselheiro Seccional da Ordem dos Advogados do Brasil – Seção do Estado da Bahia (OAB/BA). Sócio do Cruz e Campos Advogados.

A imprecisa definição do que seriam *grupos econômicos*, tema inicialmente afeito ao direito societário, e as lacunas na legislação quanto às hipóteses de responsabilização dos grupos por débitos de natureza fiscal, tema afeito ao direito tributário, geram insegurança para os agentes econômicos que se organizam para explorar negócios por meio de empresas plurissocietárias.

As variadas alternativas de organização societária das empresas representam, para os legisladores e para os intérpretes do Direito, dificuldades de conceituação, sistematização e classificação desses grupos.

A dinâmica organização das empresas, embora seja uma realidade inafastável,² pode causar perplexidade aos estudiosos do Direito, na medida em que põe em xeque aquilo que o português Engrácia Antunes denominou “vacas sagradas” do direito das sociedades comerciais: os dogmas da personalidade jurídica da sociedade comercial e da limitação de responsabilidade dos sócios.³

Para que melhor se possa compreender o fenômeno da responsabilidade tributária dos conglomerados, é de fundamental importância estudar o que são os chamados *grupos econômicos*, de modo que se possa evitar o tratamento randômico que se vem dando ao tema, principalmente pela jurisprudência que vem se formando na área fiscal.

Após, encontra-se a efetiva análise das hipóteses de responsabilidade tributária de grupos econômicos. Será explicitado o porquê da impossibilidade de aplicação para a atribuição de responsabilidade tributária dos grupos econômicos do art. 30, IX, da Lei n. 8.212/1991, bem como dos arts. 124, 126, III, 116, § 1º, todos do Código Tributário Nacional (CTN), além do art. 990 do

2 Danilo Borges dos Santos Gomes de Araújo e Walfrido Warde Jr. (2012, p. 16) afirmam que: “Hoje, não seria absurdo dizer que os grupos representam o grosso daqueles fenômenos econômicos-sociais que estão na esfera do direito societário, ainda que os textos legislativos acanhem-se em assim se expressar. Algum laconismo legislativo é suprido pelos cada vez mais abundantes precedentes jurisprudenciais, pela já consolidada doutrina, e, sobretudo, pelos maneirismos e pelos interesses do homem de empresa”.

3 ANTUNES, José Engrácia. Estrutura e responsabilidade da empresa: o moderno paradoxo regulatório. *Revista Direito GV*, v. 1, n. 2, p. 39, jun./dez. 2005.

Código Civil (CC), remanescendo apenas a hipótese de desconsideração da personalidade jurídica prevista no art. 50 do CC como válida para atribuir – por ordem judicial e provado o abuso de personalidade – responsabilidade às empresas integrantes dos grupos.

2. Grupo econômico

Para compreender o que é grupo econômico, é importante verificar os modelos de tratamento legislativo dado ao tema e os tipos de grupo econômico e as classificações comumente utilizadas, para, então, analisar como os diversos subsistemas do direito positivo brasileiro, em especial o direito tributário positivo, regulam a matéria, de modo que se possa alcançar um conceito útil para o objeto da pesquisa.

A dinâmica das atividades econômicas fez com que as atividades empresariais deixassem de se organizar por meio da empresa societária, tradicional e monolítica, passando a tratar os seus negócios por uma série de pessoas jurídicas, cada qual representando um centro de direitos e obrigações autônomo, porém unidas por um laço de controle comum, nem sempre nítido a olhos externos, mas presente na coordenação das atividades do grupo. “O átomo cedeu progressivamente o seu lugar à molécula”,⁴ tendo a prática empresarial contemporânea deixado de ser representada pela empresa unissocietária para vir a ser refletida essencialmente na empresa plurissocietárias,⁵ ou grupo sociedades.

O direito não se manteve alheio às mudanças sociais e econômicas provocadas pelo crescimento da organização das empresas em grupos, havendo cada sistema jurídico adotado uma solução normativa para o fenômeno.

4 ANTUNES, José Engrácia. Estrutura e responsabilidade da empresa: o moderno paradoxo regulatório. *Revista Direito GV*, v. 1, n. 2, p. 36, jun./dez. 2005.

5 ANTUNES, José Engrácia. *Os grupos de sociedade. Estrutura e organização da empresa plurissocietária*. 2. ed. rev. e atual. Coimbra: Almedina, 2002. p. 43.

É interessante notar que persistem alguns debates em aberto no tema grupos de sociedades, principalmente em virtude da aparente incompatibilidade do instituto com dois importantes paradigmas do direito societário tradicional: a personalidade jurídica das sociedades e a responsabilidade limitada dos sócios.

O que causa perplexidade é a possibilidade de a sociedade controlada exercer atividades e praticar atos contra o próprio interesse em prol do resultado global do grupo.⁶ Essa ideia contraria o princípio da entidade, que preconiza que a sociedade possui interesses próprios nem sempre coincidentes com os dos seus sócios ou acionistas, no problema denominado por Engrácia Antunes “síndrome do Cavalo de Troia”.⁷ O tema se torna ainda mais complexo quando da existência de minoritários que participem de apenas parte das empresas, surgindo evidente conflito de interesses entre a sociedade isoladamente considerada e o grupo empresarial que a controla.⁸ Em relação à responsabilidade, a preocupação, de modo geral, reside na limitação da responsabilidade e em possíveis prejuízos para credores.⁹

Fato é que a organização como grupo de sociedades é parte da realidade da maioria das empresas, de modo que não poderia o Direito deixar de

6 Joaquín Garrigues (1971, p. 57-58) já chamava atenção para os possíveis conflitos de interesses entre acionistas: “En la sociedad anónima los diferentes grupos de accionistas luchan por conseguir un interés a costa del sacrificio del interés de otros accionistas. Y no solo el interés particular de los accionistas entre sí: el interés de la sociedad misma puede verse amenazado en esa lucha cuando un mismo grupo de accionistas participa en diversas sociedades competidoras”.

7 ANTUNES, José Engrácia. *Os grupos de sociedade. Estrutura e organização da empresa plurissocietária*. 2. ed. rev. e atual. Coimbra: Almedina, 2002. p. 109.

8 SOBRE o tema: PRADO, Viviane Muller. *Conflito de interesses nos grupos societários*. São Paulo: Quartier Latin, 2006; e OLIVEIRA, Ana Perestelo de. *Grupos de sociedades e deveres de lealdade*. Coimbra: Almedina, 2012.

9 “Quando o problema é o grupo de sociedades, observou Petitpierre-Sauvain, uma certa mistura é inerente à ideia de grupo. Daí a necessidade de normas de responsabilidade da sociedade dominante e de proteção aos credores das filiais e aos acionistas minoritários”. OLIVEIRA, José Lamartine Correia de. *A dupla crise da pessoa jurídica*. São Paulo: Saraiva, 1979. p. 613-614.

proporcionar os instrumentos jurídicos necessários para regular e minimizar os conflitos decorrentes dessa nova forma de engendramento dos negócios.

2.1. Formas de regulação pelo direito societário

Ante o cenário econômico que se impunha, os legisladores passaram a implementar formas de regulação dos grupos, para que os problemas decorrentes desse tipo de organização de empresa fossem minorados, já que o direito societário clássico não trazia as respostas adequadas para a solução dos conflitos.¹⁰ Essa regulação se deu de forma diferente em cada país, mas pode ser resumida em dois modelos básicos: o modelo contratual e o modelo orgânico.

O modelo contratual de regulação dos grupos de sociedades (*konzern*) foi inaugurado pela Alemanha, por meio da Lei Societária Alemã de 1965 (*Aktiengesetz*). Esse modelo, adotado de forma semelhante no Brasil, Portugal, Croácia, Eslovênia e Taiwan,¹¹ tem como característica principal a normatização do tema a partir da natureza do instrumento jurídico de constituição do grupo.¹² As empresas constituídas dessa forma são os grupos econômicos chamados “de direito”.

O modelo brasileiro se assemelha ao alemão,¹³ em que pese a realidade tenha demonstrado que pouquíssimos grupos se organizaram como grupos

10 NUNES, Gonçalo Nuno Cabral de Almeida Avelãs. *Tributação dos grupos de sociedades pelo lucro consolidado em sede de IRC*: contributo para um novo enquadramento dogmático e legal do seu regime. Coimbra: Almedina, 2001. p. 22.

11 NUNES, Gonçalo Nuno Cabral de Almeida Avelãs. *Tributação dos grupos de sociedades pelo lucro consolidado em sede de IRC*: contributo para um novo enquadramento dogmático e legal do seu regime. Coimbra: Almedina, 2001. p. 23.

12 ANTUNES, José Engrácia. *Os grupos de sociedade. Estrutura e organização da empresa plurissocietária*. 2. ed. rev. e atual. Coimbra: Almedina, 2002. p. 170.

13 Há quem discorde. Jorge J. Lobo afirma: “Comparando o texto do art. 265 da nossa ‘Lei de Anônimas’ com o dos arts. 291 e 319 da Lei alemã de 1965 e o do art. 223 do Projeto de Lei

de direito no país.¹⁴⁻¹⁵ A principal característica do modelo é regular e legalizar o poder de influência da sociedade dominante em relação às subordinadas, em nome do interesse do grupo.

De outro giro, a forma de regulação do chamado modelo orgânico parte do pressuposto de que os grupos de sociedade têm sua existência decorrente da constatação de que mais de uma sociedade se relaciona com outras por uma relação de subordinação a uma direção econômica unitária comum, não sendo relevante a formalização a partir de nenhum instrumento de constituição específico.¹⁶

Tal modelo também prevê a existência de normas que “em derrogação dos cânones clássicos do direito das sociedades, vêm legitimar o exercício de um poder de direção por uma sociedade-mãe sobre as sociedades-filhas

de sociedades anônimas da CEE, verificamos que, em verdade, o nosso legislador não seguiu o modelo germânico, nem o europeu de grupo de sociedades: o germânico, porquanto não se encontra, na convenção do grupo, qualquer semelhança com um dos contratos de empresas do art. 291, e, muito menos, com a subsidiária integral do art. 319; o europeu, eis que não basta a existência de uma relação de subordinação ou de dependência entre duas ou mais sociedades para que seja considerado constituído o grupo econômico”. LOBO, Jorge. *Grupo de sociedades*. Rio de Janeiro: Forense, 1978. p. 112.

14 Viviane Muller Prado afirma que, “conforme informação de Fábio Konder Comparato, tem-se conhecimento de menos de 30 grupos de direito no Departamento Nacional de Registro de Empresas”. PRADO, Viviane Muller. Grupos societários: análise do modelo da Lei 6.404/1976. *Revista Direito GV*, São Paulo, n. 2, p. 14, 2005.

15 Luis André N. de Moura Azevedo, em interessante estudo, analisa, sob o ponto de vista de direito e economia, por que os grupos não se organizam na forma prevista pela LSA. Conclui no sentido de que faltam estímulos na lei para tanto. AZEVEDO, Luis André N. de Moura. O paradoxo da disciplina legal dos grupos de direito no Brasil sob uma perspectiva de direito e economia. In: ARAUJO, Danilo Borges dos Santos Gomes de; WARDE JR., Walfrido (org.). *Os grupos de sociedades: organização e exercício da empresa*. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 177-193.

16 ANTUNES, José Engrácia. *Os grupos de sociedade. Estrutura e organização da empresa plurissocietária*. 2. ed. rev. e atual. Coimbra: Almedina, 2002. p. 177.

agrupadas”, além de “estabelecer a tutela para estas sociedades, respectivos sócios e credores”.¹⁷

Portanto, diferentemente do modelo contratual, a essência da realidade de controle é o fator preponderante para a definição do que é o grupo societário no modelo orgânico.

2.2. Grupos no direito positivo brasileiro

O legislador brasileiro não passou ao largo da realidade econômica, sendo possível identificar, em diversos extratos legislativos, menções tendentes a regular a atividade dos grupos de empresas. Falta sistematização do tema, de modo que cada segmento da legislação trata do assunto de forma distinta, trazendo grandes confusões conceituais que precisam ser enfrentadas.

Pode-se afirmar que não há um conceito unitário trazido pela legislação para regulamentar a matéria, de forma que cada ramo do direito vem a tratar do tema como mais lhe convém para o regramento das condutas dos indivíduos.¹⁸

A primeira regulação do tema veio na legislação trabalhista, preocupada com a chance de insolvência de algumas empresas terminar

17 ANTUNES, José Engrácia. *Os grupos de sociedade. Estrutura e organização da empresa plurissocietária*. 2. ed. rev. e atual. Coimbra: Almedina, 2002. p. 178.

18 Esta ideia está presente nos escritos de Gunther Teubner: “Exigências mínimas de segurança jurídica poderiam ser satisfeitas através da previsão de um conjunto de elementos típicos e fixos do conceito de grupo, comuns a todos os ramos jurídicos, designadamente em matéria de direcção unitária do grupo. Todavia, uma vez verificada esta condição mínima comum, os critérios de imputação deveriam permanecer flexíveis e determináveis de acordo com o contexto jurídico concreto em causa. Finalmente, poder-se-ia evitar a degradação de uma tal técnica de imputação múltipla numa arbitrária ‘Kadijustiz’ caso se salvuardasse a sua orientação pelas máximas seguintes: manutenção das vantagens organizacionais da descentralização e eficácia regulatória enquanto implementação dos objetivos político-jurídicos das normas”. TEUBNER, Gunther. *Unitas multiplex: a organização do grupo de empresas como exemplo*. Trad. Engrácia Antunes. *Revista Direito GV*, v. 1 n. 2. p. 98, jun./dez. 2005.

com a impossibilidade de satisfação de créditos de trabalhadores, enquanto as demais empresas do grupo, pela regra de limitação da responsabilidade, teriam perdas limitadas ao valor de composição do capital social. Assim, em 1943, o Decreto-lei n. 5.452 (Consolidação das Leis Trabalhistas [CLT]) trouxe regra de responsabilização solidária das empresas componentes de grupo.

É interessante notar que a CLT utiliza a classificação baseada na atividade principal das empresas do grupamento, tendo utilizado a expressão “grupo industrial, comercial ou de qualquer atividade econômica”, que seria constituído no caso de empresas estarem “sob direção, controle ou administração de outras”. O grupo, então, é identificado por critério orgânico, e não em função da existência de contrato.

Em 15 de dezembro de 1976, a Lei n. 6.404 (Lei de Sociedades por Ações [LSA]), influenciada pela lei societária alemã¹⁹ de 1965, traz regulação do tema, adotando o modelo contratual, resultando na existência de dois tipos que podem ser distinguidos pela classificação da doutrina, *grupos de fato* e *grupos de direito*.

Em verdade, a lei brasileira traz, no Capítulo XXI, toda uma regulação para os grupos de sociedades que desejam – de forma voluntária – se estabelecer como grupo, por meio de convenção na qual as sociedades estabelecem os termos de cooperação para a combinação de recursos ou esforços e para regular a participação em atividades e empreendimentos comuns. Por outro lado, estão os denominados *grupos de fato*, aqueles decorrentes das relações de controle ou coligação, reguladas pelo Capítulo XX da LSA.

A principal preocupação da LSA sobre o tema se centra no exercício do poder de controle e na proteção aos possíveis abusos decorrentes da ação do controlador em prejuízo do interesse da própria sociedade e dos demais acionistas. Na sociedade de fato não se pode falar em interesse do grupo, não sendo permitido haver o sacrifício de sociedade dominada em favor dos interesses da controladora.

19 PRADO, Viviane Muller. *Conflito de interesses nos grupos societários*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 53.

Outro ramo do direito que se preocupou com o tema foi o consumerista. A Lei n. 8.078/1990 (Código de Defesa do Consumidor [CDC]) traz regra de responsabilidade subsidiária das empresas integrantes dos grupos societários, sem, entretanto, conceituá-las.

A relação de grupos não poderia deixar de ser alvo de regulação do direito concorrencial. A Lei n. 8.884/1994, que tratava do Conselho Administrativo de Defesa Econômica (Cade) e da repressão às infrações contra a ordem econômica, trazia no art. 17 regra de responsabilidade solidária, e a Lei n. 12.529/2011, que a sucedeu ao disciplinar o sistema.

Também a Lei n. 12.846/2013, que dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, estabelece que as “sociedades controladoras, controladas, coligadas ou, no âmbito do respectivo contrato, as consorciadas serão solidariamente responsáveis pela prática dos atos” previstos na lei, estendendo ainda os efeitos dos acordos de leniência “às pessoas jurídicas que integram o mesmo grupo econômico, de fato e de direito”.

O que se pode concluir da análise da legislação brasileira sobre o tema das empresas plurissocietárias é que falta sistematização em relação aos conceitos, de modo que cada ramo do direito passou a construir definições próprias, sem contornos definidos, e por vezes contraditórias, o que gera uma série de equívocos na interpretação e aplicação da lei, fulminando a segurança jurídica dos agentes econômicos e trazendo nebulosidade ao ambiente de negócios.

2.2.1. Grupos no direito tributário positivo

Em razão de as empresas que promovem o maior movimento da atividade econômica nacional se organizarem em grupos das mais variadas espécies, não poderia o direito tributário deixar de reconhecer efeitos das relações íntimas entre as sociedades. Na matéria, podemos notar duas preocupações principais: a utilização de estruturas societárias visando reduzir a tributação de forma indevida e a responsabilidade pelo recolhimento dos

tributos, porém há regulação também para os contratos de rateio de custos e para a transferência de créditos de prejuízo fiscal intragrupo.

Em 1964, a Lei n. 4.502, que versa sobre o atual Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), tratou, em seu art. 42, de firmas interdependentes, que revela critérios para a averiguação da relação íntima entre empresas.

Em relação ao Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas (IRPJ), cerca de um ano após a publicação da LSA, foi editado o Decreto-lei n. 1.598/77, que estabeleceu uma série de interessantes regras relativas aos grupos de empresas. Chama atenção no excerto legislativo a previsão da possibilidade de tributação conjunta de sociedades em duas hipóteses: quando constituída como grupos de sociedades nos termos da LSA (grupos de direito), ou em caso de a controladora deter 80% ou mais do capital da controlada.

O Decreto-lei n. 1.598 logo foi alterado, em 18 de dezembro de 1978, pelo Decreto-lei n. 1.648, que revogou os dispositivos que autorizavam a tributação conjunta.²⁰ O interessante a notar é que, em que pese respeitasse as regras dos *grupos de direito*, a disposição legal trazia novos critérios para a aplicação do dispositivo aos *grupos de fato*, visto que a LSA não impõe percentual de 80% do capital social para a sua caracterização. O exemplo serve para confirmar a tese da falta de sistematização na regulação do tema.

Ainda sobre o Decreto-lei n. 1.598, vigem até hoje os arts. 60 e 61, que regulam a distribuição disfarçada de lucros.²¹ Nesse caso, há a utilização da figura da pessoa ligada, para a qual a legislação busca evitar abusos potencialmente facilitados em decorrência da intimidade entre as sociedades, vedando algumas práticas, previstas no art. 60, que, uma vez constatadas, possibilitam a presunção de distribuição disfarçada de lucros.

20 O autor português Gonçalo Nunes tem interessante estudo publicado sobre possíveis aperfeiçoamentos na legislação portuguesa que trata da tributação de grupos de sociedades. NUNES, Gonçalo Nuno Cabral de Almeida Avelãs. *Tributação dos grupos de sociedades pelo lucro consolidado em sede de IRC*: contributo para um novo enquadramento dogmático e legal do seu regime. Coimbra: Almedina, 2001. p. 22.

21 A distribuição disfarçada de lucros já era prevista desde 1964, nos arts. 72 e 73 da Lei n. 4.506/1964.

É interessante a reflexão sobre as regras de distribuição disfarçada de lucros. Em que pese a lei preveja mecanismos para que se freiem manipulações, ela afasta a norma gravosa quando se prova que o ato foi praticado no interesse da pessoa jurídica (sociedade-filha ou dependente), bem como excetua a aplicação das regras contra a distribuição disfarçada de lucros nos casos dos “negócios, contratados com observância das estipulações da respectiva convenção, entre sociedades que pertençam a grupo constituído nos termos do Capítulo XXI da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976”.

Percebe-se uma conexão lógica entre o critério da legislação societária e a legislação fiscal neste ponto: o negócio jurídico que é lícito sob o ponto de vista societário, mesmo que praticado contra o interesse da sociedade dependente, em prol do interesse do grupo societário formalizado, não terá efeitos tributários gravosos. Também não será ilícito se praticado dentro do grupo por pessoas ligadas, porém no interesse da sociedade dependente, ou seja, sem que haja desvio de finalidade da sociedade.

Não se pode deixar de citar como exemplo da preocupação do legislador tributário com as atividades de grupos as regras contra a subcapitalização previstas nos arts. 24 a 27 da Lei n. 12.249/2010, que intentam evitar a transferência disfarçada de lucro de empresa brasileira para o exterior sob a rubrica de juros pagos a empresas vinculadas.

Também há de observar que as chamadas *regras de preços de transferência* são previstas na Seção V da Lei n. 9.430/1996, visando evitar que de forma disfarçada, mediante a manipulação de preços de bens, serviços e juros, se transfiram lucros do Brasil para empresas vinculadas no exterior. Nesse caso, a figura da *pessoa vinculada* transcende àquela da previsão da lei societária. São atribuídos também efeitos para relações de dependência decorrentes de laços pessoais de parentesco, ou mesmo de relações de domínio ou grande influência do ponto de vista comercial, como é o caso do agente, do distribuidor e da concessionária.

Outro destaque que pode ser feito, que comprova que as relações de grupo entre sociedades são importantes para o direito tributário, está exposto na Solução de Consulta n. 08/2012 e na Solução de Divergência n. 23/2012, ambas da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) da Secretaria da Receita

Federal do Brasil (RFB), que trataram, pois, de esclarecer a possibilidade de sociedades firmarem contratos de rateio de despesas (*cost sharing*), para dividir aqueles custos que são comuns às empresas do grupo, tendo a Receita Federal se referido expressamente a grupo econômico, no caso.

Pode-se identificar também que o art. 33 da Lei n. 13.043/2014, convertida a partir da Medida Provisória n. 651/2014, considerou a existência de grupos para permitir a transferência de créditos de prejuízos fiscais intragrupo, a fim de que as empresas pudessem utilizá-los para quitar os débitos do parcelamento da Lei n. 11.941/2009.

Sobre a responsabilidade tributária, tema que será aprofundado adiante, o CTN não trata especificamente do tema “grupo econômico”, ao versar sobre sujeição passiva ou responsabilidade, porém, em 1991, o art. 30, IX, da Lei n. 8.212/1991, que trata das contribuições previdenciárias, trouxe a previsão de responsabilidade solidária de empresas integrantes de grupos econômicos.

Como se pode notar, a cada momento a legislação tributária utiliza uma definição diferente para o estabelecimento de efeitos específicos necessários àquele segmento do direito ao qual interessa regular as atividades de grupos. É de fundamental importância neste trabalho a sistematização das figuras. Para que se possa falar em *responsabilidade de grupos econômicos*, é preciso saber exatamente do que se está tratando.

2.3. Grupo econômico: conceito

No contexto apresentado, em que a dinâmica econômica subjacente à organização dos grupos é alvo de preocupações distintas em cada um dos ramos do Direito, é necessário um esforço para identificar com precisão o objeto de estudo. Definir o que é *grupo econômico* passa a ser tarefa fundamental, a fim de investigar as consequências jurídicas, especialmente as pertinentes à responsabilidade tributária, que se poderia atribuir às empresas cuja organização pode se enquadrar no conceito.²²

22 Em uma definição de simplicidade esclarecedora, Tárek Moysés Moussallem bem explica

O direito positivo brasileiro não traz uma definição jurídica do que seriam os grupos econômicos. Nessa esteira, deve-se concordar com a advertência de Gunther Teubner,²³ no sentido de que

exigências mínimas de segurança jurídica poderiam ser satisfeitas através da previsão de um conjunto de elementos típicos e fixos do conceito de grupo, comuns a todos os ramos jurídicos, designadamente em matéria de direcção unitária do grupo.

Isso não quer dizer, todavia, que não se possa construir, a partir da interpretação do uso da linguagem, um conceito de grupo econômico que possibilite a descrição e estudo desse termo, que é utilizado no direito brasileiro como elemento da hipótese de incidência de uma série de normas jurídicas.

Para que o conceito de grupo econômico seja útil, além de apresentar a definição dos elementos mínimos, é preciso que abranja o suficiente para agrupar as figuras de acordo com as consequências jurídicas que lhe são atribuíveis. Como essas consequências são decorrentes das normas jurídicas construídas pelo intérprete a partir do direito positivo, então é este – o direito positivo – o ponto de partida para que se alcance o objetivo de melhor sistematizar o tema.

Como visto, o direito brasileiro dá tratamento plural e distinto para o tema de grupamento de sociedades, tendo o direito societário adotado primariamente o modelo contratual – o grupo existe porque há um contrato (convenção) de grupo –, enquanto outros ramos adotaram o modelo orgânico – o grupo existe por conta de uma relação de domínio, no sentido de poder de direcção (nem sempre formal), de uma sociedade sobre outra.

que “conceito” é “o critério (ou critérios) linguístico(s) que temos em nossas mentes (ideias) para distinguirmos os Xs dos Ys e dos Zs e de qualquer outra coisa que não seja X”. MOUSSALLEM. Tárek Moysés. *Fontes no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006. p. 28.

23 TEUBNER, Gunther. *Unitas multiplex: a organização do grupo de empresas como exemplo*. Trad. Engrácia Antunes. *Revista Direito GV*, v. 1, n. 2, p. 77-100, jun./dez. 2005.

Dentro do quadro brasileiro, podem-se distinguir três tipos de grupos: (i) os grupos de sociedades cuja relação de domínio é formalizada contratualmente segundo os preceitos do Capítulo XXI da LSA, classificados como *grupos societários de direito*; (ii) os grupos societários cujo poder de direção se dá por instrumentos de controle previstos no Capítulo XX da LSA e no art. 1.097 do CC, denominados *grupos societários de fato*; (iii) e os grupos cuja relação entre os partícipes não se encontra materializada de acordo com a lei societária, mas o domínio existe por outros instrumentos previstos ou não no direito, que podem ser denominados *grupos orgânicos*.

Dentro dessa constatação, propõe-se que a expressão “grupo econômico” seja aplicada para denominar o gênero, do qual grupos de sociedades de fato e de direito, bem como os grupos orgânicos, sejam espécies.

O que se denomina *grupo orgânico* merece esclarecimento. Seria esta a categoria a abarcar todas as possibilidades – lícitas ou não – de constatação de direção unitária e domínio a justificar o direcionamento das atividades dos integrantes para que seja atendido o interesse do grupo, que nem sempre converge com o interesse dos participantes individualmente considerados.

Os elementos do grupo econômico, então, seriam: (i) o interesse de grupo; (ii) a direção unitária à qual os indivíduos estão submetidos; e (iii) a pluralidade de indivíduos exercendo atividade econômica.

3. Responsabilidade tributária de grupos econômicos

Responsabilizar empresas do mesmo grupo econômico é uma opção legislativa, desde que respeitados os limites existentes em cada um dos subsistemas. É prerrogativa do legislador que, de acordo com o interesse a ser resguardado e protegido em determinado ramo do direito, inclui ou não na lei aplicável a determinada área a possibilidade de responsabilização das empresas do mesmo grupo econômico.

Assim, cabe analisar a adequação da legislação à hipótese de responsabilidade tributária de grupos econômicos, de modo que serão

apresentadas algumas potenciais hipóteses de responsabilização, seguidas das posições doutrinárias, jurisprudenciais e da opinião do autor.

3.1. Art. 30, IX, da Lei n. 8.212/1991

O caso mais direto de atribuição de responsabilidade tributária está na Lei n. 8.212/1991, que dispõe sobre a organização da Seguridade Social. É no art. 30, IX, que se encontra a previsão determinando que “as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei”.

3.1.1 Posição da doutrina

A pesquisa identificou posições doutrinárias que podem ser divididas em três grupos: (i) os que entendem que o art. 30, IX, da Lei n. 8.212/1991 é inconstitucional; (ii) aqueles que pensam que o referido dispositivo tem amparo no art. 124, II, do CTN, sendo plenamente constitucional e aplicável; e, finalmente, (iii) aqueles que entendem que a solidariedade da lei ordinária há de ser interpretada dentro dos limites do CTN.

Entre aqueles que entendem pela inconstitucionalidade do art. 30, IX, da Lei n. 8.212/1991, está Ives Gandra Martins, para quem nenhuma lei ordinária pode autorizar uma responsabilidade que conflite com o CTN e, como as empresas partícipes de grupos econômicos são autônomas e não realizam o fato gerador em conjunto, não há suporte para a atribuição de responsabilidade de qualquer espécie para os grupos. De forma enfática, assevera:

Sendo assim, é ilegítimo, ilegal, inconstitucional, arbitrário, aético e imoral o procedimento da Administração Fazendária de alargar as hipóteses de responsabilidade tributária previstas no CTN, adotando o

conceito de “grupo econômico”, tal qual como delineado na legislação trabalhista (art. 2º, parágrafo 2º da CLT).²⁴

É também de destacar a posição de Maria Rita Ferragut, para quem é inconstitucional por violação a reserva de lei complementar prevista no art. 146, III, b, da Constituição, já que o dispositivo da lei ordinária não guarda referência com nenhuma das hipóteses de responsabilização do CTN, sendo “absolutamente inovador na ordem jurídica”.²⁵ Da mesma maneira pensa Sacha Calmon Navarro Coelho.²⁶

Entre os autores que entendem pela constitucionalidade do art. 30, IX, da Lei n. 8.212/1991, pode-se citar Lucas Fonseca de Mello,²⁷ para quem o art. 124, II, do CTN daria respaldo para a lei ordinária tratar do tema, bastando a hipótese estar prevista na lei, sem necessariamente encontrar base em outro dispositivo do CTN.

Já a terceira corrente pode ser representada pelo pensamento de Renato Lopes Becho, o qual entende que o art. 30, IX, da Lei n. 8.212/1991 deve ser interpretado sistematicamente, conforme os contornos do CTN, de modo que a aplicação da lei ordinária seria possível desde que “as empresas envolvidas do mesmo grupo econômico tenham atuado conjuntamente, de alguma forma, para permitir que o fato gerador em concreto tenha sido realizado”.²⁸

24 MARTINS, Ives Gandra. Grupos econômicos e responsabilidade tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 236, p. 101, 2015.

25 FERRAGUT, Maria Rita. Grupos econômicos e solidariedade tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 229, p. 98, 2014.

26 COELHO, Sacha Calmon Navarro. O sujeito passivo da obrigação tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 240, p. 164, 2015.

27 MELLO, Lucas Fonseca e. Responsabilidade tributária de fundos de *private equity* e *venture capital*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 192, p. 45, 2011.

28 BECHO, Renato Lopes. A responsabilização tributária de grupo econômico. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 221, p. 136, 2014.

3.1.2. Posição da jurisprudência

No âmbito da jurisprudência, a aplicação do referido dispositivo não é recorrente, o que se reflete na existência de poucos julgados sobre o tema pelos tribunais superiores. Pesquisa realizada pelo autor deste trabalho em conjunto com Juliana Furtado Costa Araújo, publicada na *Revista Tributária e de Finanças Públicas* n. 124,²⁹ revelou que tal dispositivo legal foi utilizado como fundamento para a responsabilidade em apenas quatro casos julgados pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ).³⁰ Não se encontra nenhuma referência no Supremo Tribunal Federal (STF).

De acordo com o STJ, a norma do art. 30, IX, da Lei n. 8.212/1991 encontra fundamento de validade no art. 124, II, do CTN, que designa a posição de responsáveis solidários às “pessoas expressamente designadas por lei”, como se observa do trecho da ementa do acórdão do Recurso Especial n. 1.144.884/SC.³¹

Os tribunais regionais federais também têm aplicado a responsabilidade dos grupos econômicos com fundamento no art. 30, IX, da Lei n. 8.212/1991,³² como se observa do julgamento, pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região (TRF1), do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 0017377-28.2014.4.01.0000,³³ que decidiu que, “reconhecida a formação de

29 CAMPOS, Leonardo Nuñez; ARAUJO, Juliana Furtado Costa. Grupo econômico e responsabilidade tributária: análise da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 124, p. 47-65, 2015.

30 REsp 1.144.884/SC, REsp 1.199.080/SC e AgRg no REsp 791.414/SC, da Segunda Turma, e REsp 904.019/CE, apreciado pela Primeira Turma.

31 STJ, 2ª T., REsp 1.144.884/SC, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 7-12-2010, DJe 3-2-2011.

32 A pesquisa foi realizada no repositório de jurisprudência unificada dos tribunais regionais federais, disponível em: <https://www2.cjf.jus.br/jurisprudencia/unificada/>, com as expressões “grupo econômico” e “responsabilidade tributária”.

33 TRF1, 8ª T., AGA 0017377-28.2014.4.01.0000/RR, Rel. Des. Fed. Novély Vilanova, e-DJF1 29-5-2015, p. 3313. Ver também TRF1, 8ª T., AGA 0075248-50.2013.4.01.0000/RR, Rel. Des. Fed. Novély Vilanova, e-DJF1 4-4-2014, p. 1389.

grupo econômico de fato, incide a norma inscrita no art. 30/IX da Lei 8.212/1990 quanto à responsabilidade solidária das empresas integrantes”.

Assim, em âmbito judicial, pode-se afirmar que até então não se encontram muitos óbices à aplicação do art. 30, IX, da Lei n. 8.212/1991, muito embora o questionamento-chave – a inconstitucionalidade do dispositivo – não tenha sido alvo de análise pelo STF, a corte que tem a palavra final sobre o tema.

3.1.3. Análise e conclusões

A atribuição de responsabilidade tributária é tema que a Constituição Federal de 1988 reservou a lei complementar, razão pela qual a norma do art. 30, IX, da Lei n. 8.212/1991, que tem natureza de lei ordinária, padece de vício formal, não podendo ser aplicada diante da evidente inconstitucionalidade que carrega.

Este é o mesmo caso do art. 13 da Lei n. 8.620/1993, que previa a responsabilidade solidária dos sócios de sociedades limitadas, cuja inconstitucionalidade foi devidamente reconhecida pelo STF no julgamento do Recurso Extraordinário n. 562.276/PR.

É de observar que temos os mesmos vícios do art. 13 da Lei n. 8.620/1993 repetidos pela Lei n. 8.212/1991, art. 30, IX: (i) há, em ambos os casos, a atribuição de responsabilidade solidária; (ii) por meio de lei ordinária; (iii) inovando em relação ao CTN. A própria objeção da União aos argumentos dos contribuintes é a mesma: suporte da norma da lei ordinária pelo art. 124, II, do CTN.

Outro ponto que não merece guarida é o argumento de que os casos seriam diferentes pelo fato de o tema regulado pelo art. 13 da Lei n. 8.620/1993 – responsabilidade de sócios de sociedades limitadas – haveria sido regulado pelo art. 135 do CTN, razão esta da proibição de inovação, enquanto o art. 30, IX, da Lei n. 8.212/1991 não teria sido tratado pelo CTN, razão pela qual seria facultado ao legislador ordinário fazê-lo.

O argumento não se sustenta quando se observa que ambos os casos tratam da chamada responsabilidade de terceiros, cuja abordagem é presente nos arts. 134 e 135 do CTN. Ora, se o legislador complementar não tratou

diretamente da responsabilidade tributária de grupos econômicos foi porque não considerou essa responsabilidade pertinente. Isto, por óbvio, não permite a delegação de poderes para o legislador ordinário tratar do tema como bem lhe aprouver. Há evidente vício formal.

No julgamento do Recurso Extraordinário n. 562.276/PR, houve também a declaração de inconstitucionalidade do dispositivo impugnado por vício material, já que a lei não poderia impor a confusão entre o patrimônio dos sócios e da empresa, estando presente, pois, violação dos fundamentos do direito de empresa e do princípio da livre-iniciativa, sendo um fator de inibição da iniciativa privada.

O argumento pelo vício material não parece correto, inclusive foi alvo de objeção no julgamento por parte dos Ministros Ayres Britto, Dias Toffoli e Gilmar Mendes. É que os fundamentos do direito da empresa não se confundem com a limitação da responsabilidade do sócio – essa não é uma condição essencial da empresa e o próprio direito societário prevê a existência de tipos em que não há limitação da responsabilidade. Nesse caso, não há confusão entre o patrimônio dos sócios e da empresa, são patrimônios distintos, porém ambos respondem pelos riscos da atividade empresarial. É uma opção legislativa válida.

A atribuição de responsabilidade solidária também não se confunde com a desconsideração da personalidade jurídica, a empresa continua sendo um centro autônomo de direitos e deveres.

Do mesmo modo e pelos mesmos argumentos, não se pode vislumbrar eventual vício material na possível atribuição de responsabilidade tributária para empresas partícipes de grupo econômico, sendo esta uma opção que pode ser exercida pelo legislador *complementar*.

Também não se pode sustentar a possibilidade de interpretação da Lei n. 8.212/1991 conforme o CTN. É que qualquer exegese que se possa fazer do art. 128 não escapa da exigência de vinculação ao fato gerador da obrigação tributária. Mesmo quando a controladora ou o órgão de direção de um grupo econômico determina a prática de um ato que possa constituir o fato gerador de um tributo, este é realizado pela empresa contribuinte.

A figura do controlador ou do órgão de direção do grupo econômico, no caso, tem o mesmo papel que a assembleia de acionistas em “decidir todos os negócios relativos ao objeto da companhia e tomar resoluções que julgar convenientes à sua defesa e desenvolvimento”, conforme ditames do art. 121 da LSA. O fato de decidir os rumos dos negócios e tomar resoluções não faz com que a assembleia, o órgão de direção do grupo econômico ou a sociedade controladora pratique o fato gerador do tributo.

Caso se imagine que as empresas partícipes do grupo atuaram conjuntamente para permitir a situação que venha a constituir o fato gerador da contribuição previdenciária, como defende Becho (seria o caso, por exemplo, de um empregado que trabalha sob o vínculo do mesmo contrato de trabalho para ambas as empresas), estaríamos falando da prática conjunta do fato gerador a ensejar a existência de dois contribuintes, solidariamente responsáveis nos termos do art. 124, I (interesse comum na situação que constitua o fato gerador), não havendo espaço de aplicação para o art. 30, IX, da Lei n. 8.212/1991.

Conclui-se, pois, pela inconstitucionalidade do art. 30, IX, da Lei n. 8.212/1991, pela inobservância da reserva de lei complementar para tratar da responsabilidade tributária, bem como em virtude da inovação em relação ao quanto disposto no CTN, estando presente evidente vício formal que há de ser reconhecido pelo STF. Descarta-se, então, a possibilidade de responsabilização solidária de empresas que pertencem ao mesmo grupo econômico por essa hipótese.

3.2. Art. 124, I, do CTN

Outra situação hipotética aventada para a responsabilização de empresas partícipes de grupos econômicos é a aplicação do art. 124, I, do CTN.

3.2.1. Posição da doutrina

A doutrina atribui interpretação ao art. 124, I, do CTN, no sentido de que o interesse comum albergado pela norma de solidariedade seria o interesse jurídico, “que surge a partir da existência de direitos e deveres comuns entre pessoas situadas do mesmo lado de uma relação jurídica privada que constitua o fato jurídico tributário”,³⁴ não o mero interesse de fato.

Seria, então, o interesse das empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico enquadrável nesse “interesse jurídico” na situação que constitui o fato gerador do tributo? A resposta da doutrina é não.

Ives Gandra Martins³⁵ assevera que “empresas integrantes de um ‘grupo econômico’, desvinculadas em suas ações e objetivos, atos ou fatos geradores de tributos, não estão sujeitas à solidariedade”, mesma posição adotada por Maria Rita Ferragut,³⁶ Sacha Calmon Navarro Coelho,³⁷ Francisco Menezes Breyner³⁸ e Renato Lopes Becho.³⁹

Em que pese concorde que o interesse comum referido pelo art. 124, I, do CTN seja o interesse jurídico, Kiyoshi Harada,⁴⁰ citando Carlos Jorge

34 NEDER, Marcos Vinicius. Solidariedade de direito e de fato – reflexões acerca de seu conceito. In: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinicius (coord.). *Responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2007.

35 MARTINS, Ives Gandra. Grupos econômicos e responsabilidade tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 236, p. 92, 2015.

36 FERRAGUT, Maria Rita. Grupos econômicos e solidariedade tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 229, p. 93, 2014.

37 COELHO, Sacha Calmon Navarro. O sujeito passivo da obrigação tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 240, p. 164, 2015.

38 BREYNER, Frederico Menezes. Responsabilidade tributária das sociedades integrantes de grupo econômico. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 186, p. 72, 2011.

39 BECHO, Renato Lopes. A responsabilização tributária de grupo econômico. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 221, p. 137, 2014.

40 HARADA, Kiyoshi. Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação

Sampaio Costa, entende haver o interesse jurídico também nos casos em que haja fraude ou conluio entre os componentes do grupo, o que atingiria principalmente aqueles grupos de fato formados de forma fraudulenta.

Assim, para grande parte da doutrina, o art. 124, I, do CTN não seria passível de utilização para a responsabilização tributária de grupos econômicos, ressalvada a posição de Harada, que enxerga haver “interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal” nos casos de grupos envolvidos em fraude.

3.2.2. Posição da jurisprudência

O tema da responsabilidade tributária de grupos econômicos com base no art. 124, I, do CTN é o que encontra mais eco no Judiciário. Pesquisa no repositório de jurisprudência do STJ, realizada em 29 de outubro de 2014, que resultou no artigo publicado pelo autor da presente pesquisa em conjunto com Juliana Furtado Costa Araújo,⁴¹ revelou 16 acórdãos sobre o tema.

Embora houvesse de início alguns entendimentos divergentes nas turmas, a Primeira Sessão do STJ acabou por pacificar o tema no julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 834.044/RS, quando confirmou o posicionamento da aplicação do art. 124, I, apenas nos casos em que haja interesse jurídico comum no fato gerador do tributo, que são os casos de prática conjunta do ato.

Em que pesem os tribunais superiores e a doutrina sejam uníssonos, ainda assim existem precedentes dos tribunais regionais federais no sentido da aplicação do art. 124, I, para a responsabilização solidária de empresas partícipes de grupos econômicos. Como exemplo, o julgamento, pelo

que constitua o fato gerador. *Portal Jurídico Investidura*, Florianópolis/SC, 16 maio 2009. Disponível em: www.investidura.com.br/biblioteca-juridica/artigos/direito-tributario/3454. Acesso em: 11 out. 2015.

41 CAMPOS, Leonardo Nuñez; ARAUJO, Juliana Furtado Costa. Grupo econômico e responsabilidade tributária: análise da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 124, p. 47-65, 2015.

Tribunal Regional Federal da 3ª Região (TRF3), do Agravo de Instrumento n. 0006522-33.2014.4.03.0000/SP.⁴²

É de observar que os tribunais tendem a aplicar a responsabilização solidária nos casos em que a investigação revela atuação fraudulenta dos participantes do grupo econômico, assim, a aplicação do art. 124, I, nesses casos, se dá quase como um argumento de reforço, sempre em conjunto com o art. 50 do CC, ou mesmo do art. 30, IX, da Lei n. 8.212/1991, como se deu no caso do julgamento, pelo TRF3, da Apelação Cível n. 0027118-57.2003.4.03.6100/SP, relatada pelo Desembargador Nino Toldo, publicado no *Diário Eletrônico* em 8 de setembro de 2015.

Esses casos que envolvem fraude, quando remetidos ao STJ, acabam por esbarrar no óbice da Súmula 7,⁴³ de modo que a Corte não se aprofunda no debate.⁴⁴

3.2.3. Análise e conclusões

A inaplicabilidade do art. 124, I, do CTN para fundamentar a responsabilidade solidária de empresas unicamente pelo fato de serem partícipes de grupos econômicos é pacífica na doutrina e na jurisprudência do STJ.

A jurisprudência absorveu os entendimentos doutrinários de que não é qualquer interesse que enseja a responsabilidade, devendo haver a participação dos sujeitos no mesmo polo na prática do ato que constitui o fato gerador do tributo. O interesse não pode ser meramente fático, mas jurídico.

O que se constata é que esse consenso é apenas aparente. O conflito costuma surgir da análise de fatos, principalmente no que se refere à

42 e-DJF3 4-9-2015.

43 A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial (STJ, Corte Especial, Súmula 7, j. 28-6-1990, DJ 3-7-1990, p. 6478).

44 A título de exemplo, pode-se citar os seguintes julgados: AgRg no AREsp 520.056/SP, AgRg no REsp 1.374.488/SC, AgRg no AREsp 495.233/PE, AgRg no AgRg no AREsp 427.392/SP, AgRg no ARES 429.923/SP, REsp 1.316.889/RS, AgRg no AREsp 244.325/SC, EDcl no AgRg no AREsp 244.325/SC.

identificação do interesse comum, em especial nos casos que envolvem a apuração de fraudes ou de abuso na conduta do contribuinte. Verifica-se que há uma zona cinzenta entre os dois extremos de ausência de interesse ou da presença clara do interesse comum.

Não há dúvidas de que, nos casos de copropriedade de imóveis, há interesse comum dos proprietários em tudo que se refere à transferência ou manutenção da propriedade, restando clara a solidariedade para o pagamento do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), de taxas e do Imposto sobre a Transmissão *Inter Vivos* de Bens Imóveis (ITIV), ou ainda do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), quando se trata de veículos automotores. Vislumbra-se o mesmo cenário em relação ao Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD), quando os donatários e os herdeiros adquirem a propriedade em condomínio de algum bem.

Há consenso também sobre a ausência de interesse comum em relação às partes que ocupam lados opostos em uma transação comercial, ou pelo simples fato de um sujeito receber dividendos ou auferir lucros em função de um negócio vantajoso. Um pai sempre terá interesse em ver o filho prosperar nos negócios, mas esse interesse nunca se confundirá com o tipo de interesse que enseja a responsabilização solidária.

No tema da participação em grupo econômico, é importante aprofundar as reflexões. É que as sociedades participantes de um grupo econômico podem ter os seus negócios dirigidos em função do interesse do grupo, em detrimento do próprio interesse. A ideia é que o resultado global do grupo é mais importante do que o desempenho específico de um dos seus partícipes, sendo possível inclusive que em diversos negócios se admita o sacrifício de um em prol de todos.

Nesses casos, uma vez prestigiado o interesse do grupo, pode-se afirmar que estaria presente na hipótese o interesse comum na situação que constitui o fato gerador do tributo apta a ensejar a responsabilização solidária de todas as empresas integrantes do grupo econômico nos termos do art. 124, I, do CTN?

A resposta é negativa. Pode-se aventar desvio de finalidade da empresa na hipótese de não haver constituído grupo de direito nos termos da lei societária, ou ainda, nos grupos de fato, de não haver compensação dos

prejuízos decorrentes do ato. Todavia esse ilícito não faz que as sociedades ocupem o mesmo polo da relação jurídica que faz nascer a obrigação tributária. Seria caso de desconsideração da personalidade jurídica, conforme se verá adiante.

Com isso, não se quer dizer que nunca haverá o “interesse comum” do art. 124, I, em grupos econômicos. É difícil exaurir todas as hipóteses passíveis de ocorrência no mundo dos fatos, mas algumas delas parecem ser óbvias e serão citadas a título de exemplo.

Quando um empregado trabalha para duas empresas do grupo econômico com o vínculo albergado em apenas um contrato de trabalho, o fato que enseja o pagamento da contribuição previdenciária – o pagamento do salário de contribuição – é de interesse de ambos, que se encontram no mesmo polo da relação jurídica, o que enseja a responsabilidade solidária.

Outro exemplo se encontra nas empresas que possuem contratos de rateio de despesas, nos quais uma pessoa jurídica concentra em si a contratação dos serviços administrativos de interesse do grupo, rateando as despesas entre os demais beneficiários dos serviços tomados. Serviços como a contratação de escritórios de advocacia, empresas de consultoria, aluguel do imóvel, entre outros, incluindo até a remuneração dos empregados dos setores administrativos e da diretoria do grupo, são de interesse direto das empresas envolvidas na operação, de modo que se poderia cogitar a responsabilidade solidária de todos os beneficiários dos serviços pelo pagamento das contribuições previdenciárias, pela retenção do Imposto sobre Serviços (ISS), do IPTU, entre outros tributos que possam vir a incidir nas respectivas operações.

O fundamento do exemplo anterior está presente também quando as sociedades agrupadas fazem compras de insumos ou mercadorias sempre em conjunto com centrais de compras, ou mesmo em operações de importação em que a importadora realiza operações por conta e ordem de outras empresas do grupo econômico.

Por fim, quando se analisa a aplicação do art. 124, I, para os casos em que há ilícitos apurados, o que nos parece é que existe uma confusão nos fundamentos. Não se pode modificar as premissas interpretativas da lei

casuisticamente. A prática de ilícitos, de fraudes, em nada tem a ver com o interesse comum em questão, salvo se o ilícito tem como objetivo ocultar um fato típico de “interesse comum” jurídico, como são os exemplificados.

O que se percebe nos julgados é que a aplicação do art. 124, I, aparece quase como um argumento de reforço à responsabilização pelo art. 30, IX, da Lei n. 8.212/2012, ou mesmo da desconsideração da personalidade jurídica do art. 50 do CC.

Por fim, o posicionamento explanado por Harada, com esboço em Carlos Jorge Sampaio Costa, que vislumbra a possibilidade de aplicação do dispositivo, quando houver “a) o interesse imediato e comum de seus membros nos resultados decorrentes do fato gerador; e/ou b) fraude ou conluio entre os componentes do grupo”, simplesmente cria uma hipótese nova de responsabilidade solidária não prevista em lei, o que não é admissível diante do princípio da legalidade.

As fraudes e ilícitos devem ser combatidos e a legislação traz mecanismos para tanto, porém a aplicação do art. 124, I, do CTN com a atribuição de responsabilidade solidária não é o caminho adequado para atingir esse fim.

Ante o exposto, conclui-se também pela inaplicabilidade do art. 124, I, do CTN para os grupos econômicos, salvo quando constatado que houve a prática conjunta do fato gerador do tributo.

3.3. Art. 50 do CC

Outro fundamento comum para a responsabilização de empresas componentes de grupo econômico pelo pagamento de tributos é o art. 50 do CC, que autoriza ao juiz determinar que os bens particulares dos administradores ou sócios de pessoas jurídicas sejam alcançados para o pagamento da dívida quando constatado o desvio de finalidade ou confusão patrimonial. É a aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica.

3.3.1. Posição da doutrina

A desconsideração da personalidade jurídica com fulcro no art. 50 do CC não é propriamente um tema de direito tributário, pelo que a doutrina da área pouco se ocupa da temática especificamente em relação aos grupos econômicos.

Encontramos em Maria Rita Ferragut,⁴⁵ Renato Lopes Becho⁴⁶ e Ramon Tomazela Santos⁴⁷ manifestações em favor da aplicação do art. 50 do CC aos grupos econômicos, desde que constatado – e comprovado pelo Fisco – um dos seus requisitos ínsitos, o abuso de personalidade ou a confusão patrimonial. Os autores são unânimes em ressaltar que não se trata de hipótese de responsabilidade tributária e que a aplicação não pode se dar unicamente pela constatação da existência de grupo econômico de fato ou de direito.

Há, contudo, oposições à aplicação da desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária, tendo em vista a reserva de lei complementar estatuída pelo art. 146, III, do texto constitucional. Como exemplo, pode-se citar Luciano Amaro,⁴⁸ José Eduardo Soares de Melo⁴⁹ e Edmar Oliveira Andrade Filho.⁵⁰

45 FERRAGUT, Maria Rita. Grupos econômicos e solidariedade tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 229, p. 95, 2014.

46 BECHO, Renato Lopes. A responsabilização tributária de grupo econômico. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 221, p. 137, 2014.

47 SANTOS, Ramon Tomazela. Responsabilidade tributária e grupo econômico. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 238, p. 123, 2015.

48 AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 236.

49 No mesmo sentido: "Entretanto, a desconsideração da personalidade jurídica não poderia ser aplicada nos lindes tributários, em razão de não provir de lei complementar". MELO, José Eduardo Soares de. A desconsideração da personalidade jurídica no Código Civil e reflexo no direito tributário. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). *Direito tributário e o novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 166.

50 "Um limite material incontornável é o princípio da legalidade. Portanto, a regra não pode,

Em que pese não se trate de doutrina propriamente tributária, é interessante trazer a lume também o Enunciado 406 da V Jornada de Direito Civil, o qual aponta que “a desconsideração da personalidade jurídica alcança os grupos de sociedade quando estiverem presentes os pressupostos do art. 50 do Código Civil e houver prejuízo para os credores até o limite transferido entre as sociedades”.

Uma vez demonstrado que a doutrina entende pela possibilidade de aplicação do instituto às lides tributárias com fundamento no art. 50 do CC, passa-se a verificar como a jurisprudência aborda a problemática.

3.3.2. Posição da jurisprudência

A pesquisa na jurisprudência⁵¹ demonstra que os casos em que há aplicação do art. 50 do CC, por serem pautados em bastantes detalhes fáticos, não são admitidos no STJ, por causa do óbice da Súmula 7. Todavia, é farta a jurisprudência dos tribunais inferiores, que, salvo raras exceções, vêm acatando o direcionamento da dívida tributária aos integrantes dos grupos quando provada a confusão patrimonial ou o abuso de personalidade jurídica.

A título de exemplo da aplicação da *disregard doctrine* aos casos tributários, podemos citar o julgamento do TRF¹, que foi assim fundamentado:

sem recepção por intermédio de outra, ser aplicada no campo do direito tributário. Nesta seara, as relações envolvem o emprego de poder heterônomo no que difere da natureza paritária das relações privadas. Não fosse por esta razão seria pelo fato de que, em face do art. 146 da Constituição Federal, esta matéria só poderia ser veiculada por Lei Complementar”. ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *A desconsideração da personalidade jurídica no novo Código Civil*. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 77.

51 Pesquisa realizada no repositório de jurisprudência unificada dos tribunais regionais federais (<https://www2.cjf.jus.br/jurisprudencia/unificada/>), no STJ (www.stj.jus.br) e no STF (www.stf.jus.br), com as palavras-chave “tributário” e “desconsideração da personalidade jurídica”.

É possível a desconsideração da personalidade jurídica da empresa executada nos termos do art. 50 do Código Civil para fins de responsabilidade tributária, quando verificado o desvio de finalidade e confusão patrimonial entre as empresas integrantes do grupo econômico, sendo desnecessário o ajuizamento de ação específica para esse fim ou a participação no processo administrativo que apurou o débito (REsp 767.021-RJ, r. Ministro José Delgado, 1ª Turma/STJ). (...).⁵²

É de observar que no julgado há uma pequena imprecisão teórica, quando se fala em atribuição de responsabilidade tributária. Nota-se também o cuidado dos julgadores quando da aplicação do instituto, sendo corrente a ideia de que é necessária prova robusta da confusão patrimonial ou do abuso de personalidade, não sendo a simples participação em grupo econômico suficiente para sustentar a desconsideração da personalidade.

Em contraposição, há o julgado do TRF3, que recusou o pedido fazendário de redirecionamento do feito executivo para a empresa controladora do grupo, justamente por estar ausente comprovação de ilícito. É interessante notar também que a decisão não apresenta nenhum óbice à chamada teoria da desconsideração inversa.

Por fim, a pesquisa identificou caso isolado em que a aplicação do art. 50 do CC foi refutada em matéria tributária, já que na visão do julgador a condição de lei ordinária da norma impediria sua aplicação às lides tributárias, pois a responsabilidade tributária estaria sujeita à reserva de lei complementar. É o caso do Agravo de Instrumento n. 00389271620134010000,⁵³ julgado pelo TRF1, quando foi consignado que: "Por se tratar de dívida de natureza tributária, é inaplicável o art. 50 do CC para o fim de desconstituir a personalidade jurídica da sociedade devedora".

52 TRF1, 8ª T., AG 00658204920104010000, Des. Fed. Novély Vilanova, e-DJF1 18-9-2015, p. 4642.

53 TRF1, 8ª T., AG 00389271620134010000, Des. Fed. Maria do Carmo Cardoso, e-DJF1 5-12-2014, p. 3227.

Assim, observa-se que, de modo geral, os julgados encontrados nos repositórios oficiais demonstram que a jurisprudência vem aplicando a teoria da desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária a partir da constatação no caso concreto da existência de abuso de personalidade ou confusão patrimonial.

3.3.3. Análise e conclusões

O primeiro ponto a notar quando da aplicação do art. 50 do CC para a aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica das sociedades em matéria tributária é que não se está tratando do tema responsabilidade tributária, cujos pressupostos de aplicação são distintos.⁵⁴

Em matéria de responsabilidade tributária, os responsáveis necessariamente precisam ter relação com o fato gerador do tributo e é necessária designação em lei complementar, cumprindo os requisitos constitucionais para tanto.

Na desconsideração da personalidade jurídica, ao revés, se possibilita o alcance dos bens dos sócios e administradores, e de outras sociedades no caso de desconsideração inversa, pela constatação do abuso de personalidade ou de confusão patrimonial.

É importante reiterar que a limitação da responsabilidade dos sócios não é característica inerente à pessoa jurídica, é uma concessão da legislação societária, posta por lei ordinária, para alguns tipos societários. Da mesma

54 Sobre o tema, Humberto Theodoro Jr. asseverou: “Na verdade, não se pode falar em desconsideração da personalidade jurídica, quando pela lei já existe uma previsão expressa de responsabilidade direta do sócio. Em tal caso, a obrigação é originalmente do sócio, mesmo que tenha praticado ato na gestão social. A teoria do *disregard* não foi concebida visando este tipo de responsabilidade solidária ou direta, mas para aqueles casos em que a pessoa jurídica se apresenta como um obstáculo a ocultar os verdadeiros sujeitos do ato fraudulento praticado em nome da sociedade, mas em proveito pessoal do sócio”. THEODORO JR., Humberto. *Partes e terceiros na execução. O processo civil no limiar do novo século*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

forma que a lei define as hipóteses em que há limites à responsabilidade, ela também pode trazer pressupostos para que se afaste a limitação.

Assim, não se sustenta a posição de parte da doutrina, refletida no TRF1 no julgamento do supracitado Agravo de Instrumento n. 0038927-16.2013.4.01.0000. O posicionamento apontado acaba por confundir os institutos, limitando a aplicação de uma norma societária em função da suposta previsão prevalente do art. 135 do CTN. Responsabilidade tributária não se confunde com a desconsideração da personalidade jurídica.

Outra anotação é importante: a desconsideração da personalidade jurídica não tem nenhum tipo de relação especial com grupos econômicos, ela é em verdade uma teoria aplicável a todos os casos em que se constate abuso de personalidade, caracterizado pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial. Pode ser que haja, em grupos econômicos, a prática desses atos, mas o ponto é que não se pode generalizar e dizer que sempre que se constatar a existência de grupos, de fato, de direito ou mesmo orgânicos, estarão presentes os pressupostos para desconsideração da personalidade jurídica.

Em grupos societários de direito, por causa de sua própria essência, os atos praticados em prejuízo de alguma das sociedades pertencentes ao conglomerado em prol do interesse do grupo não se caracterizam abuso de personalidade para fins de aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica, já que há autorização na legislação para tanto.

Já nos grupos de fato ou orgânicos, a prática de atos em prejuízo de qualquer das empresas partícipes, caso não haja a previsão de compensação dos prejuízos a legitimá-la, pode, sim, ser encarada como desvio de finalidade, ilícito que se enquadra no conceito de abuso de personalidade apto a ensejar a aplicação da *disregard doctrine*. Como já visto, essas práticas são possíveis, *mas não regra* em grupos econômicos. Por essa razão, é muito importante que não se generalize a aplicação do instituto e não se crie a falsa presunção de que, sempre que houver um grupo econômico orgânico ou de fato, há desvio de finalidade. A prova de que houve abuso é de responsabilidade do Fisco e a lei não traz qualquer presunção.

Um bom parâmetro que exemplifica de forma não exaustiva os atos que podem ser considerados aptos a configurar o desvio de finalidade da pessoa jurídica são as regras de distribuição disfarçada de lucros (DDL), trazidas pelo art. 6º do Decreto-lei n. 1.598/1977, embora obviamente estas não sejam as únicas possibilidades.

Em relação à confusão patrimonial, ela está presente quando o patrimônio da sociedade serve a interesses outros, como dos sócios e acionistas ou das demais sociedades do grupo econômico. Exemplo pueril seria o da aquisição de veículo de luxo para o uso pessoal do sócio, a utilização de imóveis sem o pagamento da devida contraprestação, ou o fato de a empresa usufruir de mão de obra de empregados contratados por outra integrante do grupo, sem a devida regularização dos contratos de emprego ou algum tipo de contraprestação, em valor de mercado, pelos serviços.

Isso não quer dizer que as empresas pertencentes ao mesmo grupo não possam aproveitar a sinergia gerada pela integração dos negócios. O simples fato de utilizar os serviços do mesmo contador, advogado, possuir o mesmo endereço ou partilhar instalações, linhas telefônicas, *website*, apresentar-se publicamente como grupo em material publicitário, entre outras condutas geralmente levantadas pelo Fisco para comprovar a confusão patrimonial, não pode ser levado em conta se há a devida contraprestação pelos serviços e utilização do patrimônio da outra empresa.

Nesse ponto, é importante que se ressalte que a própria Cosit reconhece que

é possível a concentração, em uma única empresa, do controle dos gastos referentes a departamentos de apoio administrativo centralizados, para posterior rateio dos custos e despesas administrativos comuns entre empresas que não a mantenedora da estrutura administrativa concentrada[,]

como se depreende da Solução de Divergência n. 23/2012. Até a gestão de caixa unificada dentro do grupo é admitida.⁵⁵

Ou seja, desde que observados determinados cuidados para que o rateio de custos se dê de forma regular, não se pode dizer que há abuso de personalidade apto a ensejar a aplicação da *disregard doctrine* pela simples presença de compartilhamento de ativos e serviços.

Por fim, e não menos importante, é de lembrar que o art. 50 do CC possibilita que o *juiz* determine a desconsideração da personalidade jurídica das sociedades, não sendo facultado ao auditor-fiscal ou qualquer outro funcionário da administração pública lavrar autos de infração ou imputar responsabilidade em via administrativa com fulcro nesse dispositivo legal.

4. Conclusão

A pesquisa foi iniciada com a intenção de desnudar o intrincado tema dos grupos de empresas, tão presente na realidade econômica brasileira e mundial, mas alvo de poucas reflexões no estudo da sua interação com o direito tributário.

Esclareceu-se que dois modelos básicos de regulação dos grupos foram adotados pelos legisladores dos países que se ocuparam do tema: o modelo contratual, iniciado pela Lei Societária Alemã, que inspirou a LSA brasileira,

55 “ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CÂMBIO E SEGUROS OU RELATIVAS A TÍTULOS OU VALORES MOBILIÁRIOS – IOF. RECURSOS DA CONTROLADA EM CONTA DA CONTROLADORA. CONTA CORRENTE. RAZÃO DE SER DA *HOLDING*. Os recursos financeiros das empresas controladas que circulam nas contas da controladora não constituem de forma automática a caracterização de mútuo, pois dentre as atividades da empresa controladora de grupo econômico está a gestão de recursos, por meio de conta corrente, não podendo o Fisco constituir uma realidade que a lei expressamente não preveja. Recurso Voluntário Provido”. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), 1ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Acórdão 3.101.001.094, public. 4-7-2013.

define que são considerados grupos societários aqueles organizados por formas contratuais com esse fim, como é a convenção de grupo brasileira. Nos países em que o modelo contratual não foi escolhido, a regulação do tema é feita pelo chamado modelo orgânico, em que características que revelam o domínio de sociedades por outras e a coordenação da atividade em prol de um interesse comum são os elementos-chave para identificação dos grupos.

A análise do direito positivo brasileiro revelou que, embora o direito societário tenha adotado o modelo contratual, outros ramos do direito se utilizam da fórmula orgânica para identificação das relações grupais e a consequente atribuição de efeitos jurídicos a elas, como é o caso do direito do trabalho e do direito concorrencial.

O Brasil convive com a realidade dos grupos societários de direito (contratuais) e de fato (decorrentes de relações de controle ou coligação) e de outros tipos de grupos cuja relação de domínio não se manifesta nos termos da lei societária, sendo por vezes até informais ou ilícitos, chamados de *grupos orgânicos*. Desse modo, propôs-se a utilização da denominação “grupos econômicos” como gênero, do qual são espécies os grupos societários de fato e de direito e os grupos orgânicos.

Adentrando ao tema da responsabilidade tributária de grupos econômicos, a pesquisa analisou cinco hipóteses potencialmente utilizáveis para que se atribua aos integrantes do grupo o dever de pagar tributos cujo fato gerador foi praticado por outro partícipe.

A solidariedade prevista no art. 30, IX, da Lei n. 8.212/1991, lei ordinária, foi refutada, tendo em vista a afronta à reserva de lei complementar imposta pelo art. 146, III, da Constituição Federal de 1988.

A possibilidade de utilização do art. 124, II, do CTN como forma de fundamentar a responsabilização solidária dos integrantes dos grupos também foi afastada pelo fato de o “interesse comum na situação que constitua o fato gerador” não se confundir com o interesse de grupo, bem como exigir a prática conjunta, no mesmo polo da relação jurídica, do fato que enseja a cobrança do tributo, o que, via de regra, não se encontra nos grupos.

A hipótese de combinação do art. 990 do CC com o art. 126, III, do CTN, para a equiparação do grupo econômico a sociedades em comum, também

foi afastada, já que essa interpretação desvirtua a própria noção de grupos econômicos.

Em relação ao quanto disposto no art. 116, parágrafo único, do CTN, concluiu-se que, embora a lei autorize a desconsideração de atos e negócios jurídicos para efeitos de tributação, não há permissão para abordar a sujeição passiva e desconsiderar a personalidade jurídica de participantes de grupos econômicos para alcançar o patrimônio dos demais integrantes.

Por fim, restou demonstrado que a teoria da desconsideração da personalidade jurídica é plenamente aplicável aos grupos econômicos, com fundamento no art. 50 do CC, desde que comprovados pelo Fisco e reconhecidos pela autoridade judicial os requisitos legais para tanto: o abuso de personalidade, configurado pela confusão patrimonial, ou o desvio de finalidade da sociedade.

Referências

ABE, Maria Inês Miya. *Franchising, terceirização, e grupo econômico: a responsabilidade solidária como instrumento de combate à precarização das relações trabalhistas*. 2011. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *A desconsideração da personalidade jurídica no novo Código Civil*. São Paulo: MP Editora, 2005.

ANTUNES, José Engrácia. *Liability of corporate groups: autonomy in parent-subsidiary relationships in US, German and EU law: an international and comparative perspective*. Boston: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1994.

ANTUNES, José Engrácia. *Os grupos de sociedade. Estrutura e organização da empresa plurissocietária*. 2. ed. rev. e atual. Coimbra: Almedina, 2002.

ANTUNES, José Engrácia. Estrutura e responsabilidade da empresa: o moderno paradoxo regulatório. *Revista Direito GV*, v. 1, n. 2, p. 29-68, jun./dez. 2005.

ARAUJO, Clarice von Oertzen de. *Semiótica do direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

ARAUJO, Danilo Borges dos Santos Gomes de; WARDE JR., Walfrido. Os grupos de sociedade: o estado atual da técnica. In: ARAUJO, Danilo Borges dos Santos Gomes de; WARDE JR., Walfrido (org.). *Os grupos de sociedades: organização e exercício da empresa*. São Paulo: Saraiva, 2012.

ARAUJO, Juliana Furtado Costa. O prazo para redirecionamento da ação de execução fiscal em face de terceiros responsáveis. *Revista da PGFN*, Brasília, ano I, n. 1, 2011.

ARAUJO, Juliana Furtado Costa. *Responsabilidade tributária na sucessão empresarial: fusão, incorporação, cisão e aquisição de estabelecimentos*. 2010. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010.

ASCARELLI, Tullio. Sociedades coligadas e responsabilidade solidária. A navegação aérea internacional. *Ensaios e pareceres*. Campinas: Red Livros, 2000.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário: de acordo com a Emenda Constitucional n. 51, de 14.06.2006*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

AZEVEDO, Luis André N. de Moura. O paradoxo da disciplina legal dos grupos de direito no Brasil sob uma perspectiva de direito e economia. In: ARAUJO, Danilo Borges dos Santos Gomes de; WARDE JR., Walfrido (org.). *Os grupos de sociedades: organização e exercício da empresa*. São Paulo: Saraiva, 2012.

BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

BECHO, Renato Lopes. A responsabilidade tributária de terceiros na jurisprudência como indicativo para a necessidade de revisão da Súmula 435 do STJ. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 213, 2013.

BECHO, Renato Lopes. A responsabilização tributária de grupo econômico. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 221, 2014.

BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros*: CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014.

BECHO, Renato Lopes. *Sujeição passiva e responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2000.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

BLUMBERG, Phillip I. *The multinational challenge to corporate law: the search for a new corporate personality*. New York: Oxford University Press, 1993.

BORBA, José Edwaldo Tavares. *Direito societário*. 13. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2012.

BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BORGES, José Souto Maior. *Obrigações tributárias: uma introdução metodológica*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BORGES, José Souto Maior. Sistema tributário na Constituição de 1988. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

BREYNER, Frederico Menezes. Responsabilidade tributária das sociedades integrantes de grupo econômico. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 186, 2011.

BULGARELLI, Waldírio. *Concentração de empresas e direito antitruste*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

CALCINI, Fábio Pallaretti. Responsabilidade tributária e solidariedade. Algumas considerações sobre o art. 124 do Código Tributário Nacional. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 167, 2009.

CAMELO, Bradson Tibério Luna. Solidariedade tributária e grupo econômico de fato. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 170, 2009.

CAMPOS, Leonardo Nuñez; ARAUJO, Juliana Furtado Costa. Grupo econômico e responsabilidade tributária: análise da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 124, p. 47-65, 2015.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 7. ed. Lisboa: Almedina, 2010.

CANTANHEDE, Luis Claudio Ferreira. O redirecionamento a execução fiscal em virtude do encerramento irregular da sociedade executada e o incidente de desconsideração da personalidade jurídica. CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (org.). *O novo CPC e seu impacto no direito tributário*. São Paulo: Fiscosoft, 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 25. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 7. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positivação no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011.

CASTELLÕES, Leonardo de Gouvêa. *Grupos de sociedades*. Curitiba: Juruá, 2008.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito comercial*. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005.

COELHO, Fábio Ulhoa. As teorias da desconsideração. In: TÔRRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe (org.). *Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. O sujeito passivo da obrigação tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 240, 2015.

COMPARATO, Fábio Konder. *Aspectos jurídicos da macroempresa*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970.

COMPARATO, Fábio Konder. *O poder de controle na sociedade anônima*. 5. ed. atual. por Calixto Salomão Filho. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

CONRADO, Paulo Cesar. O redirecionamento como forma (esdrúxula) de constituição da obrigação tributária (relativamente ao terceiro-responsável) e de aparelhamento da lide executiva fiscal (contra aquele mesmo terceiro). *Processo tributário analítico*. São Paulo: Noeses, 2013. v. II.

CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado Costa. *O novo CPC e seu impacto no direito tributário*. São Paulo: Fiscosoft, 2015.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações na jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.

DIDIER JR., Fredie. Aspectos processuais da desconsideração da personalidade jurídica. In: TÔRRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe (org.). *Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária*. São Paulo: Quatier Latin, 2005. p. 390-391.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2009.

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária dos grupos econômicos: aumento de arrecadação em detrimento da legalidade?*. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/a/6ire/responsabilidade-tributaria-dos-grupos-economicos-aumento-de-arrecadacao-em-detrimento-da-legalidade-maria-rita-ferragut>. Acesso em: 5 set. 2015.

FERRAGUT, Maria Rita. Grupos econômicos e solidariedade tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 229, 2014.

FERRAGUT, Maria Rita. Evasão fiscal: o parágrafo único do art. 116 do CTN e os limites de sua aplicação. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 67, 2001.

FERRAGUT, Maria Rita. *Novo CPC: o incidente de desconsideração da personalidade jurídica tornando efetivo o direito dos grupos econômicos oferecerem o contraditório*. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/a/6rd8/novo-cpc-o-incidente-de-desconsideracao-da-personalidade-juridica-tornando-efetivo-o-direito-dos-grupos-economicos-exercerem-o-contraditorio-maria-rita-ferragut>. Acesso em: 11 maio 2015.

FERRAGUT, Maria Rita. Incidente de desconsideração da personalidade jurídica e os grupos econômicos. In: CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (org.). *O novo CPC e seu impacto no direito tributário*. São Paulo: Fiscosoft, 2015.

FORGIONI, Paula Andrea. *Os fundamentos do antitruste*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. *Novo curso de direito civil: responsabilidade civil*. 4. ed. rev. atual. e reform. São Paulo: Saraiva, 2006. v. III.

GALGANO, Francesco. *La società per azioni. Trattato di diritto commerciale e di diritto pubblico dell'economia*. 2. ed. Padova: Cedam, 1988. t. V.

GARRIGUES, Joaquín. *Hacia un nuevo derecho mercantil: escritos, lecciones y conferencias*. Madrid: Tecnos, 1971.

GOMES, Orlando; VARELA, Antunes. *Os grupos de sociedades e a relação de trabalho. Direito econômico*. São Paulo: Saraiva, 1977.

GONÇALVES, Reinaldo. *Grupos econômicos: uma análise conceitual e teórica. Revista Brasileira de Economia*, ano 45, n. 4, out./dez. 1991.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

HARADA, Kiyoshi. *Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que constitua o fato gerador. Portal Jurídico Investidura, Florianópolis/SC, 16 maio 2009. Disponível em: www.investidura.com.br/biblioteca-juridica/artigos/direito-tributario/3454. Acesso em: 11 out. 2015.*

LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito tributário: teoria geral do tributo*. São Paulo: Manole, 2007.

LOBO, Jorge. *Grupo de sociedades*. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MANÓVIL, Rafael Mariano. *Grupos de sociedades en el derecho comparado*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1998.

MARGONI, Ana Beatriz Alves. *A desconsideração da personalidade jurídica nos grupos de sociedades*. 2011. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011.

MARTINS, Ives Gandra. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. v. 2.

MARTINS, Ives Gandra. Grupos econômicos e responsabilidade tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 236, 2015.

MARTINS, Ives Gandra. *O planejamento tributário e a L.C. 104*. São Paulo: Dialética, 2001.

MEIRELES, Edilton. *Grupo econômico trabalhista*. São Paulo: LTr, 2002.

MELO, José Eduardo Soares de. A desconsideração da personalidade jurídica no Código Civil e reflexo no direito tributário. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). *Direito tributário e o novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

MELLO, Lucas Fonseca e. Responsabilidade tributária dos fundos de *private equity* e *venture capital*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 192, 2011.

MIRETTI, Luiz Antonio Caldeira. Arts. 121 a 127. In: MARTINS, Ives Gandra (coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. v. 2.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005.

NEDER, Marcos Vinicius. Solidariedade de direito e de fato – reflexões acerca de seu conceito. In: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinicius (coord.). *Responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2007.

NEGRÃO, Ricardo. *Manual de direito comercial e de empresa: teoria geral da empresa e direito societário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. v. I.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

NUNES, Gonçalo Nuno Cabral de Almeida Avelãs. *Tributação dos grupos de sociedades pelo lucro consolidado em sede de IRC: contributo para um novo enquadramento dogmático e legal do seu regime*. Coimbra: Almedina, 2001.

OLIVEIRA, Ana Perestelo de. *Grupos de sociedades e deveres de lealdade*. Coimbra: Almedina, 2012.

OLIVEIRA, José Lamartine Correia de. *A dupla crise da pessoa jurídica*. São Paulo: Saraiva, 1979.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

OTERO, Lorena Ramírez. El control y los grupos de sociedades. *Anuario da Faculdade de Dereito da Universidade da Coruña*, v. 5, p. 629-663, 2001.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

PINTO JUNIOR, Mario Engler. Organização do setor público empresarial: articulação entre Estado e companhias controladas. In: ARAUJO, Danilo Borges dos Santos Gomes de; WARDE JR., Walfrido (org.). *Os grupos de sociedades: organização e exercício da empresa*. São Paulo: Saraiva, 2012.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *Argumentando pelas consequências no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011.

PRADO, Viviane Muller. *Conflito de interesses nos grupos societários*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

PRADO, Viviane Muller. Grupos societários: análise do modelo da Lei 6.404/1976. *Revista Direito GV*, São Paulo, n. 2, 2005.

REQUIÃO, Rubens. Abuso de direito através da personalidade jurídica (*disregard doctrine*). *Revista dos Tribunais*, ano 58, v. 410, 1969.

SALAMA, Bruno Meyerhof. *O fim da responsabilidade limitada no Brasil: história, direito e economia*. São Paulo: Malheiros, 2014.

SALOMÃO FILHO, Calixto. *O novo direito societário*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

SANTOS, Ramon Tomazela. Responsabilidade tributária e grupo econômico. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 238, 2015.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

TAVARES, Alexandre Macedo. O alcance da expressão "interesse comum" (CTN, art. 124, I) para fins de imputação de responsabilidade solidária às sociedades integrantes de grupo econômico. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 232, 2015.

TEUBNER, Gunther. *Unitas multiplex*: a organização do grupo de empresas como exemplo. Trad. Engrácia Antunes. *Revista Direito GV*, v. 1, n. 2, p. 77-100, jun./dez. 2005.

THEODORO JR., Humberto. *Partes e terceiros na execução. O processo civil no limiar do novo século*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2008.

VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

VILANOVA, Lourival. *Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

Prefácio ao Artigo 5, “Como fazer governança corporativa tributária: tendências atuais”

No ano de 2018, a coordenação do Mestrado Profissional da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV DIREITO SP) premiou os dez melhores trabalhos de conclusão das linhas de Direito dos Negócios e Direito Tributário, desde o início de suas atividades. Os trabalhos cujos autores foram premiados, transformados em artigos, passam a partir de agora a integrar obra coletiva que reúne material de inigualável qualidade e que servirá de referência no ambiente universitário e profissional. Elogiável iniciativa.

Tendo em vista tal propósito, essa coordenação pede-me que prefacie o artigo de Luciana Ibiapina Lira Aguiar, “Como fazer governança corporativa tributária: tendências atuais”. Destaque-se, desde já, que a tarefa é extremamente prazerosa, pela qualidade do material e por sua indiscutível utilidade.

O trabalho desenvolvido por Luciana é de leitura fácil e agradável sem, contudo, perder em nenhum momento a elegância do estilo e a pureza da língua. O conteúdo, como objetivado pelos organizadores, está suportado em sua dissertação de mestrado, que mereceu destaque e louvor da banca, sendo em seguida publicada. Entretanto, Luciana não se limita, neste artigo,

ao conteúdo do trabalho que desenvolveu para a banca. Procura desenhar um panorama atualizado da governança corporativa tributária no país, ou seja, o que ocorreu desde então. E algumas coisas de fato ocorreram.

O mais relevante é que as autoridades fiscais, como ocorre em outros países, começaram a “enxergar” na governança corporativa tributária um indicador de segurança para seus trabalhos de auditoria fiscal. Não estamos, de nenhuma forma, no nível de outras jurisdições que consideram a prática de governança tributária elemento diferencial, inclusive para fiscalizar ou não o contribuinte. São exemplos dessa mudança de entendimento do Fisco a Lei Complementar n. 1.320, de 6 de abril de 2018, do Estado de São Paulo, que institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária – “Nos Conformes”, definindo princípios para o relacionamento entre os contribuintes e o Fisco, bem como estabelecendo regras de conformidade tributária. Também no nível federal foi publicada a Consulta n. 4, de 15 de outubro de 2018, objetivando discutir o texto da portaria que “Institui Programa de Estímulo à Conformidade Tributária (Pró-Conformidade) no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil”, cujo prazo de sugestões encerrou-se em outubro de 2018. Ambos os modelos de governança tributária sugeridos pelo Fisco estadual e federal partem de uma certa classificação fiscal que traz para o contribuinte uma série de supostos benefícios em auditorias fiscais e no atendimento por parte da fiscalização.

Retomando o artigo de Luciana, é de destacar, no que tange ao trato da matéria atinente à governança tributária propriamente, não ter se olvidado a autora, no item 4.2, de que nenhuma discussão científica, seja qual for o tema, pode deixar de lado a sua aplicação prática, sob pena de tornar-se vazia. Nesse item de seu trabalho, entretanto, não perde de vista os princípios orientadores da governança tributária corporativa que começaram a ser discutidos e desenhados, com maior publicidade e divulgação, nos anos de 2012 e 2013, pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), em importantes seminários que reuniram especialistas no tema tributário, que se preocupavam com o planejamento tributário e o trato das obrigações tributárias¹ e que também serviram de elementos de estudo para elaboração de sua dissertação.

1 Veja-se AMARAL, Gilberto Luiz; AMARAL, Leticia Mary Fernandes (org.). *Anais do II Congresso*

A oportunidade do tema voltado à governança tributária revela-se, também, na medida em que as práticas contábeis recomendam a divulgação do tratamento tributário dado a certas transações, na hipótese da existência de dúvidas sobre a melhor prática, até que as autoridades fiscais ou tribunais, administrativos ou judiciais, orientem acerca da aplicação da matéria. A divulgação, nesses termos, evitaria a surpresa dos investidores na medida em que determinada obrigação fosse reconhecida a destempo, e esse movimento, de divulgar ou não, por certo, está vinculado a um trabalho preparatório de governança tributária.²

Por essas e muitas outras razões que se poderiam aqui enumerar, indiscutivelmente, o artigo de Luciana, sob exame, é de extrema utilidade para todos os que militam na área tributária corporativa, esperando tenha o reconhecimento que merece.

Em São Paulo, aos 23 dias do mês de fevereiro de 2019, exatos vinte anos da mudança do nome do Instituto Brasileiro de Conselheiros de Administração (IBCA) para Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC).

Elidie Palma Bifano

Doutora e Mestre em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Graduada pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Foi sócia da empresa de auditoria PwC, onde trabalhou por 38 anos. É atualmente sócia do escritório Mariz de Oliveira e Siqueira Campos Advogados.

Brasileiro de Governança Tributária: diminuição dos riscos tributários e aumento da lucratividade empresarial. Curitiba: Blanche, 2014.

² Veja-se COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). Interpretação Técnica ICPC 22 – Incerteza sobre Tratamento de Tributos sobre o Lucro, de 21 de dezembro de 2018.

5. Como fazer governança corporativa tributária: tendências atuais

Luciana Ibiapina Lira Aguiar³

1. Introdução

A percepção dos ganhos que a governança corporativa tributária pode gerar ainda é um campo pouco explorado em pesquisas acadêmicas no Brasil. O presente artigo, nascido de uma profunda pesquisa realizada entre 2014 e 2015, tem por objetivo analisar as tendências atuais relacionadas ao tema.

Questões relativas à governança importam, porque afetam a reputação corporativa, as relações negociais e até a avaliação das sociedades no mercado de capitais e, nesse contexto, o aspecto tributário também se insere e já começa a ser concretamente percebido por parte de ações dos órgãos governamentais

³ Mestre formada na primeira turma do Mestrado Profissional da FGV DIREITO SP. Bacharel em Ciências Econômicas e Ciências Contábeis. Professora nos cursos de pós-graduação da FGV DIREITO SP. Advogada em São Paulo.

em diversos países que estabelecem programas de conformidade, bem como pelas empresas que começaram a formalizar diretrizes, políticas ou declarações públicas relacionadas aos princípios que conduzem a gestão tributária corporativa.

Um país com nível elevado de conformidade tributária tem como contrapartida potencial melhoria de diversos aspectos da vida em sociedade, na medida em que o financiamento das atividades essenciais do Estado (basicamente suportado pela arrecadação de tributos) pode ser mais eficiente.

Mas não é só. O exercício da atividade empresarial implica uma série de atos, em sua maioria, com repercussões tributárias. Assim como a governança corporativa em geral, a incorporação de seus princípios e a vivência da governança corporativa tributária⁴ no dia a dia das empresas é um caminho essencial para melhorar o ambiente de negócios brasileiro e a *performance* de cada entidade, por meio da implementação de princípios, políticas, práticas e processos que garantem que as questões e os riscos fiscais sejam gerenciados de acordo com a abordagem determinada pela administração da sociedade.

Promover a governança corporativa tributária demonstrando suas tendências e vantagens na incorporação de seus princípios e práticas é o objetivo da pesquisa que respaldou este artigo e outros já publicados.

2. Governança corporativa: bom para as companhias, bom para as nações

A história do mundo empresarial demonstra um impressionante dinamismo. Novos métodos, máquinas e invenções de todos os tipos propiciaram quebras de paradigmas, facilidade nas aproximações físicas, melhoria na comunicação e logística, novas fontes energéticas, e tudo isso contribuiu para a organização de grandes grupos privados, que, na atualidade, coexistem e competem globalmente entre si, aumentando suas responsabilidades, em meio a um ambiente cada vez mais complexo (ANDRADE e ROSSETI, 2004, p. 15).

4 Na literatura estrangeira, costuma-se utilizar o termo *tax corporate governance*.

Se em períodos anteriores o empreendedorismo, o ganho de escala e a expansão das atividades econômicas dominavam as preocupações dos administradores, atualmente, outros elementos foram somados, influenciados pelas mudanças culturais e pela incessante busca por melhor posicionamento nos mercados. Segundo Andrade e Rossetti (2004, p. 16), nas últimas décadas iniciou-se um novo estágio caracterizado pela busca de sistema equilibrado de decisões, que propicie a perenidade e a preservação dos objetivos tangíveis e intangíveis das corporações, sendo este o estágio do despertar da governança corporativa.

A governança corporativa a cada dia se torna um aspecto mais relevante, e não apenas para o benefício das companhias. A Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE) explica a importância da governança para o desenvolvimento das nações, defendendo que a governança é uma componente fulcral na melhoria da eficiência e do crescimento econômico, bem como no reforço da confiança do investidor. Segundo a OCDE (2004, p. 11):

a presença de um sistema eficaz de governo das sociedades, tanto em cada empresa como na economia considerada como um todo, contribui para alcançar o grau de confiança necessário ao funcionamento adequado de uma economia de mercado. Daí resultam custos inferiores na captação de capitais, que incentivam as empresas a usarem os recursos de forma mais eficaz, viabilizando assim um crescimento sustentável.

Os primeiros sinais da necessidade de normas de governança em organizações remontam o momento em que as figuras dos proprietários e gestores passaram a ser segregadas, gerando o que se conhece por “conflito de agência”, como é possível inferir a partir de passagem do clássico *A riqueza*

das nações, de 1776 (SMITH, 1999, p. 362),⁵ mas o tema passou a ser estudado com profundidade há menos de um século.⁶

Na atualidade, o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) explica que governança corporativa é o sistema pelo qual as organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo relacionamento entre proprietários, conselho de administração, diretoria e órgãos de controle (IBGC, 2015, p. 20). Já a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) entende que governança corporativa é o “conjunto de práticas que tem por finalidade otimizar o desempenho de uma companhia ao proteger todas as partes interessadas, tais como investidores, empregados e credores, facilitando o acesso ao capital” (CVM, 2002, p. 1). Governança corporativa,⁷⁻⁸

5 “Dos diretores destas companhias, contudo, sendo administradores, mais do dinheiro de terceiros do que de seu próprio, não se pode esperar que cuidem dele com a mesma vigilância apurada com que frequentemente os membros de uma sociedade privada cuidam do seu”.

6 Resumo esquemático com a linha do tempo dos fatos marcantes da governança corporativa pode ser encontrado em Aguiar (2016, p. 73).

7 Conforme relatório *Governance and development: thematic think piece*, produzido pela UN DESA, UNDP, UNESCO: “Governance refers to the exercise of political and administrative authority at all levels to manage a country’s affairs. It comprises the mechanisms, processes and institutions, through which citizens and groups articulate their interests, exercise their legal rights, meet their obligations and mediate their differences.¹ Specific reference is made to democratic governance as ‘a process of creating and sustaining an environment for inclusive and responsive political processes and settlements.’² The institutional and human capacities for governance determine the way in which the effectiveness of public policies and strategies is attained, especially in service delivery”.

8 De acordo com o *Online Etymology Dictionary*, *governance* significa: “‘act or manner of governing,’ from Old French *governance* ‘government, rule, administration; (rule of) conduct’ (Modern French *gouvernance*), from *governer* ‘to govern, rule, command’ (see *govern*). Fowler writes that the word ‘has now the dignity of incipient archaism,’ but it might continue useful in its original sense as *government* comes to mean primarily ‘the governing power in a state.’”. O termo *governança* tem origem etimológica no termo francês antigo *gouvernance*, oriundo da forma latina *gubernantia* e com raízes ainda mais antigas no vocábulo grego *kubernan*. A palavra passou a ser adotada de forma corrente no Brasil e foi incorporada ao jargão corporativo.

portanto, tem um significado amplo. Envolve tudo que se relaciona ao ambiente de governação de uma sociedade, incluindo órgãos responsáveis por definir o modelo de gestão, o perfil de gestão e risco, entre outros, e deve abarcar princípios e práticas que visam ao cumprimento de *todas as normas*, incorporando, nas palavras do IBGC, considerações de ordem social e ambiental na definição dos negócios e operações e abrangendo normas e códigos de conduta em relacionamentos com clientes, empregados, fornecedores e autoridades.

Assim, também deve permear as questões e relações que envolvem a matéria tributária, as quais devem ser pautadas por princípios éticos e melhores práticas de governança.

3. Governança corporativa tributária

Os estudos sobre a governança corporativa tributária ainda são incipientes no universo acadêmico brasileiro. No contexto internacional, é possível localizar definições para *tax corporate governance* que indicam a sua relevância nos dias atuais:

In a nutshell, the phrase “corporate tax governance” is used to describe the processes corporate taxpayers have in place to ensure that tax issues and tax risks are managed, often in accordance with the approach to tax set out by the company’s Board. This often includes the existence of a tax strategy document endorsed by the Board, and supported by other policies and procedures. The inclusion of corporate tax governance as an area of focus in Inland Revenue’s risk review letters should not come as a surprise to most taxpayers. There is a growing international trend by Tax Authorities to focus

on corporate tax governance from large businesses and an increasing demand by Tax Authorities for large businesses to focus on the quality of its tax governance. (DELOITTE, 2011)

As pesquisas desenvolvidas resultaram em sugestão de conceituação para o termo “governança corporativa tributária”, *in verbis*:

Governança Corporativa Tributária é o sistema pelo qual as organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, no que tange ao planejamento, organização e cumprimento de obrigações principais e acessórias de natureza tributária, incluindo (i) as relações internas (intrassociedade ou grupo) e as diretrizes emanadas pelos órgãos de gestão e controle, a Diretoria e o Conselho de Administração, bem como (ii) as relações externas entre sociedade e as autoridades competentes e outros *stakeholders*, respeitados os princípios básicos da Governança Corporativa. (AGUIAR, 2016, p. 88)

Também como resultado dos trabalhos acadêmicos sobre os princípios da governança corporativa consagrados pelo IBGC e pela literatura brasileira e estrangeira,⁹ a seguir são descritos os princípios compreendidos como relevantes para a governança corporativa tributária.

(i) *Responsabilidade corporativa*: consiste na atuação diligente em prol da sustentabilidade da sociedade, visando sua longevidade. Em matéria

9 Os valores emanados pela SOX, aplicável às corporações sujeitas à fiscalização da Security Exchange Commission (SEC), não diferem dos princípios gerais de governança. A SOX define como valores para a boa governança o *compliance* (conformidade), *accountability*, *disclosure* (transparência) e *fairness* (senso de justiça).

tributária, esse princípio se traduz na observância das leis, no cumprimento tempestivo e preciso das obrigações, de modo a evitar autuações, custos com penalidades e garantias a débitos tributários, entre outras consequências. A responsabilidade corporativa é um princípio muito ligado ao dever imposto pelo art. 153 da Lei n. 6.404/1976 (Lei de Sociedades por Ações [LSA]), a cada dia mais debatido e estudado em função das diversas sanções atribuídas aos administradores e às próprias pessoas jurídicas.¹⁰

(ii) *Transparência*: mais do que obrigação de informar, transparência é o desejo de disponibilizar para as partes interessadas as informações úteis e não apenas aquelas impostas por disposições de leis ou regulamentos, incluindo fatores (inclusive intangíveis) que norteiam a ação gerencial e que conduzem à preservação e à otimização do valor da organização (IBGC, 2015, p. 20). Ser transparente é manter condições necessárias para que sejam geradas informações suficientes, confiáveis e seguras, de forma tempestiva. Em matéria tributária, a informação pode ser provida ao mercado por meio dos demonstrativos contábeis (no caso de sociedades sujeitas a esse tipo de obrigação) ou às autoridades, por meio dos demonstrativos fiscais, exigidos, por exemplo, nos termos do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).

(iii) *Equidade*: caracteriza-se pelo tratamento justo de todos os sócios e demais *stakeholders*,¹¹ levando em consideração seus direitos, deveres, necessidades, interesses e expectativas (IBGC, 2015, p. 21). Esse princípio

10 A Lei n. 12.846/2013, também conhecida como “Lei Anticorrupção”, introduziu novas sanções administrativas a pessoas jurídicas, havendo previsão de multas elevadas sobre o faturamento da pessoa jurídica e redução dessas penalidades no caso de sociedades que comprovem manter estruturas de *compliance*. A alteração trazida pela Lei n. 12.683/2012 tornou o crime de sonegação fiscal um antecedente do crime de lavagem de dinheiro, o que pode acarretar consequências mais gravosas.

11 *Stakeholder* pode ser traduzido como “parte interessada”. O termo foi empregado pela primeira vez em 1984 pelo filósofo Robert Edward Freeman. Segundo Freeman e Shipp (1984), *stakeholders* seriam os atores essenciais para o planejamento estratégico de negócio de uma organização. Em uma visão mais ampla, o termo pode compreender todos os envolvidos em um determinado processo.

também é aplicável (ou deveria ser) à relação entre os contribuintes e os entes tributantes.¹²⁻¹³

(iv) *Prestação de contas* (accountability):¹⁴ refere-se ao compromisso de prestação de contas de modo compreensível e tempestivo, assim como o enfrentamento das consequências de atos e omissões. No caso da governança tributária, os agentes podem estar em diferentes níveis da estrutura corporativa, desde o conselho de administração, passando por diretoria e gestores alocados a departamentos como contabilidade, tributário, jurídico, controles internos, entre outros.

(v) *Eficiência*: o conceito de eficiência, vinculado à ideia de resultado oriunda das Ciências Econômicas, merece adaptações quando da sua aplicação ao Direito.¹⁵ O resultado ótimo não será apenas aquele que

12 No que tange à relação entre contribuinte e entes tributantes, muitas são as oportunidades para aprimoramento na aplicação desse princípio. Nesse sentido, cita-se, a título exemplificativo, a inexistência de estatuto geral dos contribuintes que dê a devida proteção a quem deve cumprir a obrigação tributária, o que poderia mitigar risco de violação de direitos dos contribuintes e provavelmente incentivar maior formalidade e cumprimento espontâneo de obrigações tributárias. Observe-se que há, por exemplo, Código de Direitos, Garantias e Obrigações do Contribuinte no Estado de São Paulo, estabelecido pela Lei Complementar estadual n. 939/2003, contudo, não há norma similar que possa ser aplicável aos contribuintes em âmbito federal.

13 A experiência australiana é um interessante exemplo da crença de que a aplicação dos princípios da boa governança corporativa, notadamente o princípio da equidade, pode quebrar paradigmas e mudar a perspectiva de relacionamento entre Fisco e contribuintes, incentivando o *compliance* voluntário por parte destes.

14 Termo sem tradução exata em português. *Accountability* conforme o *Business Dictionary*, significa: "The obligation of an individual or organization to account for its activities, accept responsibility for them, and to disclose the results in a transparent manner". Disponível em: <http://www.businessdictionary.com/definition/accountability.html#ixzz30lqPpnpV>. Acesso em: 28 abr. 2014.

15 "A ideia de eficiência está usualmente agregada à noção de resultados positivos e lucratividade, sobretudo no âmbito das Ciências Econômicas. Tal concepção se verifica, por igual, nas Ciências Jurídicas, na medida em que a simplificação dos procedimentos, estabelecida em nível legislativo, representa redução de custos tanto para a 'máquina estatal'

apresentar o menor custo financeiro, mas aquele que resultar na otimização da utilização dos recursos escassos, respeitando os princípios legais aplicáveis às situações – no caso dos tributos –, legalidade, isonomia, segurança jurídica, proporcionalidade, capacidade contributiva, entre outros. No campo tributário, o princípio da eficiência requer que “toda intervenção da Fazenda Pública se dê na justa medida e de modo adequado, tendo em vista a máxima eficácia e otimização dos direitos concorrentes do fisco e do contribuinte” (CARRAZZA, 2010, p. 224).

Por fim, importante notar que todos os princípios se relacionam e interagem, formando uma cadeia que deve ser observada em seu conjunto para que os seus objetivos¹⁶ sejam plenamente atingidos. Também importa mencionar que os princípios se aplicam no âmbito interno das sociedades, bem como nas relações fisco x contribuinte.

Feitas as considerações contextuais, passa-se a analisar as tendências atuais acerca da governança corporativa tributária.

4. Tendências da governança corporativa tributária

O consenso formado de que a governança corporativa pode ser favorável às corporações e às nações também já vem norteando os estudos acerca da governança corporativa tributária. É o que se passa a analisar a seguir, primeiramente sob a ótica do Estado e depois sob a ótica das corporações.

como para a atividade privada, sobretudo no campo da tributação. O princípio da eficiência, sob a ótica jurídica, está, *também e principalmente, vinculado às ideias de justiça, ética e moralidade*” (GRUPENMACHER, 2014, p. 39, grifo nosso).

16 Relembrando, os objetivos são a conversão dos princípios em recomendações objetivas e em ações que corroborem a política de governança corporativa tributária.

4.1. Relação fisco e contribuinte – breves comentários sobre as tendências atuais

Sob a perspectiva da administração fazendária, a governança corporativa tributária tem sido mais valorizada em virtude da percepção de que favorece a eficiência na consecução de seus objetivos precípuos.

Alguns ensinamentos podem ser colhidos da experiência estrangeira. Nesse sentido, o Australian Taxation Office (ATO) tem enfatizado seu foco de interesse na governança, demonstrando transparência ímpar na divulgação de suas ações e resultados relacionados à substituição do paradigma do *enforcement*¹⁷ pelo do serviço (*service paradigm*), reconhecendo a importância de a administração tributária fomentar confiança mútua, obviamente sem abrir mão da autoridade coercitiva quando necessário (ALM e TORGLER, 2012, p. 31).

Sob esse novo paradigma, e na busca de eficiência em seu dever de fiscalização, alguns órgãos fazendários elaboram matrizes de risco a partir das quais se forma um *ranking*, que influencia diretamente na abordagem da autoridade em relação a determinado contribuinte no que toca ao nível de fiscalização, revisão e auditoria a que estará sujeito.

A supervisão baseada em risco¹⁸ possibilita que a autoridade concentre seu foco nos contribuintes considerados de alto risco para a higidez do erário, ponderando dois fatores: a capacidade potencial do dano (contribuintes com relevante capacidade contributiva) e o compromisso declarado com as melhores práticas de governança corporativa tributária.¹⁹

17 *Enforcement* é um termo da língua inglesa que significa agir para reforçar a execução de uma ordem, pode ser entendido também como ato de coação ao cumprimento de um determinado requisito.

18 Já utilizada no Brasil pela CVM e pelo Banco Central (Bacen), como é possível constatar nos respectivos *websites*.

19 Nas palavras da ATO (2012-2013, p. 45), a supervisão baseada em risco funcionaria assim:

Na Austrália, assim como nos Estados Unidos e em países da Europa, a governança corporativa tributária é um instrumento levado em conta para fins da relação fisco x contribuinte. Para que essa abordagem possa ser eficaz no objetivo de garantir o cumprimento voluntário das obrigações tributárias e evitar a evasão fiscal, três medidas são identificadas como necessárias (ALM e TORGLER, 2012, p. 30), a saber:

(i) *incremento na eficácia das políticas de detecção e punição de infrações fiscais*: por meio de melhoria da qualidade das equipes de auditoria, bem como da tecnologia para essas auditorias e de técnicas de seleção dos contribuintes fiscalizados, melhoria dos cadastros e identificação dos contribuintes e operações, inclusive por meio do cruzamento de informações entre contribuintes e outros agentes e dados extrafiscais, e, ainda, a possibilidade de aplicação de punições aos assessores tributários (não contribuintes) responsáveis por ações de evasão fiscal tais como revogação da licença para exercício da profissão, entre outros;

(ii) *adoção da postura consumer-friendly*: consistente em tratar o contribuinte como uma espécie de cliente para o qual a administração presta serviços, promovendo abordagem pedagógica, assessoria aos que desejem cumprir adequadamente suas obrigações, melhoria nos serviços disponibilizados por telefone e *on-line* e *simplificação das obrigações principais e acessórias*; e

(iii) *utilização de comunicação de massa eficaz*: para difundir a ideia de que o pagamento adequado de tributos faz parte de um comportamento ético social,

“To assess tax risk, we apply a risk differentiation framework (RDF) – see figure 4.1. Factors taken into account include the effectiveness of a taxpayer’s corporate and tax governance frameworks to mitigate tax risk and whether there is transparent engagement with the ATO”.

divulgar sonegadores (penalidade reputacional) e enfatizar a relação entre o pagamento dos tributos e a prestação de serviços públicos essenciais disponibilizados pelo Estado.

Seguindo essa tendência, o Estado de São Paulo aprovou a Lei Complementar n. 1.320, de 6 de dezembro de 2018, que institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária – “Nos Conformes”. O Programa Nos Conformes define princípios para o relacionamento entre os contribuintes e o Estado de São Paulo e estabelece regras de conformidade tributária,²⁰ que, em linhas gerais, são avaliadas com base em três critérios: (i) adimplência nas obrigações tributárias (em relação ao ICMS); (ii) aderência entre obrigações acessórias e documentos fiscais emitidos ou recebidos pelo contribuinte; (iii) perfil de fornecedores com quem o contribuinte se relaciona, almejando tornar esse um critério para seleção de parceiros de negócios e incentivar a conformidade tributária de forma mais abrangente.

Os elementos identificados por Alm e Torgler e anteriormente listados como fomentadores do *voluntary compliance* podem ser observados no texto da Lei Complementar paulista n. 1.320/2018, que explicita o desejo de adoção dos novos paradigmas da relação fisco e contribuinte e o compromisso de estabilizar as normas tributárias, agir com transparência, preservar a equidade e simplificar os atos relativos ao cumprimento das obrigações tributárias.

Por se guiar pelos princípios da governança, o Programa Nos Conformes transmite a mensagem de que os contribuintes “conformes” terão tratamento distinto daqueles que não se comprometem com a conformidade tributária. Trata-se de estratégia recomendada pela OCDE (2015, p. 127) para criar ambiente que influencie os comportamentos²¹ de adesão voluntária à

20 Chama-se a atenção para a honrosa menção feita pelo projeto de lei à Lei Complementar n. 95, de 26 de fevereiro de 1998.

21 São eles: (i) agir tempestivamente, para que os problemas sejam evitados ou, pelo menos, endereçados logo quando ocorrerem; (ii) concentrar-se em processos ponta a ponta em relação ao ciclo de

governança corporativa tributária, gerando valor para o próprio órgão fazendário, para os contribuintes e para a sociedade em geral.

Por meio da Consulta Pública²² n. 4, de 16 de outubro de 2018, a Receita Federal do Brasil (RFB) publicou minuta de norma destinada a regulamentar seu programa de incentivo à conformidade.

A partir dessa iniciativa, a RFB acena para a intenção de instituir programa baseado em classificação dos contribuintes também conforme o grau de risco que representam para a higidez da arrecadação. O programa denominado “Pró-Conformidade” objetiva criar condições mais favoráveis aos bons contribuintes, prestando atendimento eficiente e prioritário, bem como comunicando pendências para fins de autorregularização (RFB, 2018). Nesse programa, contribuintes serão classificados levando em conta quatro critérios que avaliam o seu perfil, a saber: situação cadastral compatível com as suas atividades; conformidade nas informações prestadas por meio de declarações e escriturações; tempestividade na apresentação de obrigações e adimplência.

Apesar de a iniciativa ser alvissareira, seu texto foi objeto de críticas e preocupação²³ com os efeitos que poderiam decorrer dessa nova medida. As críticas publicadas²⁴ referem-se às disposições, propriamente, as quais ainda podem ser aprimoradas antes da publicação da norma.

interação necessária ao cumprimento dos deveres de natureza tributária (fisco-contribuinte-fisco), em vez de apenas focar nos processos que ocorrem dentro dos órgãos fazendários, obrigando os contribuintes a se ajustarem a eles; (iii) tomar o processo de cumprimento das obrigações mais fácil e o descumprimento mais difícil; (iv) envolver-se ativamente e engajar os contribuintes, os seus representantes e outras partes interessadas, a fim de alcançar uma melhor compreensão da perspectiva do contribuinte.

22 A consulta pública ficou aberta por aproximadamente quinze dias e até 25 de janeiro de 2019 não havia sido convertida em norma.

23 Nesse sentido, cita-se a manifestação da Ordem dos Advogados do Brasil OAB – Seccional do Rio de Janeiro (OAB/RJ).

24 Nesse sentido, *vide* RACANICCI, Jamile. Pró-conformidade: advogados criticam critérios para classificar contribuintes. *Jota*, 23 out. 2010. Disponível em: https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/pro-conformidade-advogados-criticam-23102018. Acesso em: 25 jan. 2019.

Por outro lado, em um viés holístico, a preocupação consiste na ausência de sinais robustos no sentido de descontinuar a longa história de relacionamento baseado no paradigma do *enforcement*, que curiosamente está no próprio símbolo eleito para representar o Fisco: um leão,²⁵ símbolo pouco amistoso e que denota relação desigual entre as partes.

Para além do simbolismo, outras características da atuação do Estado indicam que o Brasil ainda prioriza o poder coercitivo atribuído à administração fazendária, sendo a relação Fisco-contribuinte qualificada como tensa, antagônica, litigiosa, com baixa cooperação e pouca transparência (CARTAXO, 2013). Os parâmetros para o acompanhamento diferenciado para os grandes contribuintes (Portaria RFB n. 2.356/2010) e o novo entendimento contido no Parecer Normativo RFB/COSIT n. 4/2018, acerca da responsabilidade tributária solidária decorrente do interesse comum (inciso I do art. 124 do Código Tributário Nacional [CTN]) são apenas exemplos de mensagens em sentido contrário a um programa baseado em princípios como confiança mútua e boa-fé.

Por essa razão, programas dessa natureza devem estar inseridos em um contexto amplo de ações que sinalizem esforços prévios e contínuos no sentido da quebra do antigo paradigma e da criação de condições necessárias para a cooperação voluntária do contribuinte. Este foi um cuidado tomado desde o primeiro momento pelo ATO, na Austrália.²⁶

25 Segundo consta da memória da Receita Federal (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, s.d.), escolheu-se o leão como símbolo da ação fiscalizadora da Receita Federal e em especial do Imposto sobre a Renda. O sucesso da campanha publicitária resultou na inclusão do termo “leão” no dicionário Houaiss (2004, p. 1734) como o “órgão responsável pela arrecadação do imposto de renda”.

26 Por meio do discurso de Andrew Mills, *Second Commissioner, Law Design and Practice Address* do ATO, elaborado para o Segundo Fórum Anual do Tax Institute of Australia Victoria, em Melbourne (out. 2014), é possível perceber os propósitos daquele país de reinventar a relação Fisco-contribuinte, assumindo compromissos e metas de excelência para a administração tributária. Disponível em: <https://www.ato.gov.au/Media-centre/Speeches/Other/I-ve-looked-at-tax-from-both-sides-now/>. Acesso em: 15 mar. 2015.

Outro aspecto essencial para o êxito dessa iniciativa, conforme análise de sistemas tributários da Austrália, Nova Zelândia, Itália, Canadá e Reino Unido, é reduzir complexidades que prejudicam tanto a atuação dos agentes fiscalizadores como aumentam os custos de conformidade e dificultam o *compliance voluntário* (TANZI, 2013, p. 220-222). Sobre esse aspecto, também não são percebidas ações concretas da RFB e do Poder Legislativo no sentido de simplificar o cumprimento das obrigações²⁷ e estabilizar as normas tributárias em nível federal.

Por fim, é sempre importante lembrar que a tendência mundial de criação de incentivos ao *voluntary compliance* tem por objetivo imediato maior eficiência na atividade fiscalizatória, o que reduz proporcionalmente os custos necessários para a manutenção dos níveis de arrecadação, sendo, portanto, favorável ao país.

4.2. Governança corporativa tributária aplicada no contexto das corporações

Sob a perspectiva corporativa, a governança corporativa tributária também passou a ser mais valorizada, acompanhando movimentos relacionados à governança corporativa em geral e à percepção de que pagar tributos é parte da responsabilidade social, assim como preservar o meio ambiente e ser responsável com colaboradores e com as comunidades no entorno.

Estar em conformidade e seguir os princípios e práticas da governança significa muito mais do que pagar tributos. Para além das obrigações de natureza pecuniária, o relacionamento fisco × contribuinte pressupõe uma intensa prestação de informações por parte dos particulares para as administrações tributárias por meio das obrigações acessórias que, cada vez mais, exigem informações em níveis extremamente analíticos e em tempo real.

²⁷ Nesse sentido, *vide* AGUIAR, Luciana. *Compliance e a implementação dos deveres instrumentais*. In: CARVALHO, Paulo de Barros; BRITTO, Lucas Galvão; JUREIDINI, Karen (coord.). *Compliance do direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018. p. 93-126.

Essa realidade exige que o planejamento e o cumprimento das obrigações tributárias e dos deveres instrumentais sejam percebidos pelos contribuintes de forma diferente do que era há alguns anos, como se comentará a seguir.

4.2.1. Planejando a conformidade tributária²⁸

O ato de planejar²⁹ consiste em ação preparatória que visa programar adequadamente as etapas e recursos necessários à consecução de determinado objetivo. O planejamento tributário, nesse contexto, insere-se em todas as atividades empresariais que trazem consigo potenciais repercussões tributárias, cabendo, portanto, na estruturação de um negócio (primeira modelagem ou desenho do negócio ou produto) ou na reestruturação de um negócio (situação que pressupõe estrutura anterior que está sendo objeto de revisão e mudança).

São muitos os motivos que justificam mudanças estratégicas na condução dos negócios e esses movimentos encontram respaldo no conceito constitucional do livre exercício da atividade empresarial e da livre concorrência,³⁰ assim como no art. 421³¹ do Código Civil (CC), que assegura a liberdade de contratar desde que exercida em razão e nos limites da função social do contrato, que deve estar vinculada à finalidade pretendida com seu uso. Desses dispositivos legais extrai-se a primeira importante conclusão sobre planejar com governança: a forma jurídica eleita para a organização ou reorganização dos negócios deve estar alinhada a sua causa jurídica.

28 *Planejamento tributário*, a princípio, pode ser remetido a situações de reestruturação societária e operações complexas que visam minimizar o encargo tributário. Neste estudo, porém, o termo “planejamento tributário” pretende ter uma maior abrangência, como se explica.

29 DICIONÁRIO *ON-LINE* DE PORTUGUÊS. Planejar. Disponível em <https://www.dicio.com.br/planejar/>. Acesso em: 23 maio 2019.

30 Os arts. 5º, XXII, e 170, parágrafo único, da Constituição Federal asseguram o direito de propriedade e livre exercício de atividade econômica.

31 “Art. 421. A liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato”.

Planejar o tributo consiste na tarefa de analisar todas as hipóteses de incidência, mensurar custos previamente a novas operações (e a ocorrência do fato gerador, por conseguinte), visando organizá-las de tal forma que resultem na melhor eficiência tributária entre as opções legais. O planejamento dos tributos deve, antes de tudo, estar inserido na estratégia empresarial, de modo a ser possível descortinar facilmente o propósito³² que move a sociedade para determinada direção. Minimizar custos, inclusive os tributários, faz parte da gestão e deve ser um objetivo de todo administrador probo, que zela por seu dever de diligência.³³

Em tese, o planejamento tributário que tenha observado os princípios da governança deve ter maior probabilidade de ser oponente ao Fisco. Nesse sentido, em cumprimento à diligência requerida, princípios como o da legalidade e da tipicidade, assim como a observância dos direitos individuais (Estado de direito) e capacidade contributiva (Estado social) (GRECO, 2008, p. 50) devem ser ponderados nas avaliações que precedem cada decisão.

Também é relevante compreender o sistema tributário brasileiro e saber interpretá-lo de forma sistemática e contextualizada pelos princípios dispostos na Constituição Federal de 1988 (CF/88) e pelas normas gerais contidas no CTN. Barreto Jr. (2010) cita outros elementos observados em sua pesquisa empírica, que demonstram que controvérsias julgadas oponentes ao Fisco não continham as seguintes características: existência de operações incongruentes entre si, prática de operações que conduzem a um estado de coisas igual ao que existia antes da sua implementação, neutralização

32 Explica Schoueri (2010, p. 18) que propósito negocial ou *business purpose* é um conceito importado da jurisprudência americana como fenômeno decorrente da nossa evolução jurisprudencial, sem inovação legislativa pontual que o defina. Assim, o conceito de propósito negocial não é uma exigência que decorre de um dispositivo legal isolado, mas da atual leitura do arcabouço legal por parte dos tribunais brasileiros, notadamente o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf).

33 O já citado art. 153 da LSA assim dispõe: "O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios".

dos efeitos indesejáveis; a inexecução material das estipulações contratuais celebradas ao longo do caminho percorrido pelo contribuinte. Isso é também o que se pode extrair de vários precedentes jurisprudenciais.³⁴

Por fim, importa lembrar que a atividade empresarial pressupõe riscos (ou incertezas) que só devem ser assumidos a partir de avaliações diligentes. As questões devem ser avaliadas à luz dos elementos e propriedades relevantes que atribuem legalidade e legitimidade às operações, como o alinhamento necessário entre a forma jurídica eleita, e a sua causa jurídica e a consistência entre os modelos de negócio e as características do mercado em que se insere.

4.2.2. Cumprindo as obrigações em conformidade

A obrigação tributária conforme o art. 13 do CTN tem duas faces bem definidas: a obrigação principal (pagamento do tributo) e a obrigação acessória (prestação de informações, na forma exigida na lei).

Tratando-se do cumprimento de uma obrigação, afasta-se de pronto a prerrogativa da escolha sobre cumpri-la ou não. É que, por se tratar de uma relação obrigacional, uma vez formado o vínculo entre as partes, esse fato não mais se altera até que a obrigação seja satisfeita ou extinta.

O cumprimento das obrigações tributárias em um contexto de melhores práticas de governança requer a observância de alguns aspectos considerados essenciais no bojo deste estudo, quais sejam:

- (i) *Transparência e qualidade de decisão de gestão* (OWENS, 2008): deve ser assegurada para que a questão tributária não encoraje comportamentos contrários ao interesse da sociedade ou de seus acionistas. Uma decisão de qualidade, conforme estudos afeitos à área de mercado de capitais,

34 A título de exemplo, cita-se o Recurso Extraordinário n. 562.276, de 3-11-2010, de relatoria da Ministra Ellen Gracie.

é aquela que pode ser considerada refletida,³⁵ informada e desinteressada. Importante garantir que a direção executiva, os acionistas (ou seus representantes) e outros interessados estejam suficientemente informados sobre as decisões envolvendo os aspectos tributários.

(ii) *Estrutura formal de governança*: cada sociedade deve ter a sua estrutura de governança definida de acordo com o seu porte, princípios e cultura de modo a evitar decisões impensadas que exponham acionistas, administradores e a própria sociedade a riscos não conhecidos ou não avaliados. A administração pode se valer de diversos mecanismos para a tomada de decisão (p. ex., obtenção de opiniões legais externas), contudo esse processo deve decorrer de procedimentos predefinidos, incluindo alçadas de aprovação, de modo a garantir análises consistentes e compatíveis com o “apetite de risco”.³⁶ Nesse contexto, alguns aspectos merecem destaque:

35 A decisão informada é a adotada com base nas informações necessárias para tomá-la. Entre elas podem estar análises ou expedientes (por exemplo, memorandos) de diretores ou funcionários da companhia, bem como elementos produzidos por terceiros contratados, mas não se pode confiar cegamente no que é recebido (mesmo de comitês específicos), e devem ser feitas, oportunamente, todas as perguntas corretas. A decisão refletida é a adotada após análise das diferentes alternativas ou possíveis consequências relativas ao assunto, inclusive em cotejo com a documentação que fundamenta o negócio. A decisão desinteressada é a que não resulta em benefício ao administrador, conceito que vem sendo expandido para incluir benefícios que não sejam diretos ou para instituições ou empreendedores a ele ligados (quando o administrador tem interesse na decisão, aplicam-se os *standards* do dever de lealdade ou *duty of loyalty* (SANTOS, 2015).

36 Termo utilizado, por exemplo, no art. 5º da Resolução CMN n. 4.557/2017, em práticas internacionais, e em várias políticas de risco de companhias brasileiras. Atualmente, as instituições financeiras devem produzir declaração documentada do seu apetite por risco (RAS), ainda que compatível com a especificidade de cada organização.

- α. *Formalização de políticas e do modo de agir*: em cumprimento ao dever de diligência, é recomendável a aprovação de diretrizes tributárias pela administração (executiva e/ou conselho de administração) que tem a responsabilidade legal de tomar decisões empresariais. Esse envolvimento deve estar focado principalmente³⁷ na definição das circunstâncias em que um risco ou incerteza fiscal deve ser levado ao seu conhecimento e no estabelecimento de canais e procedimentos que sejam capazes de garantir comunicação eficaz e efetiva e condições para o processo de tomada de decisão.
- β. *Compliance e controles internos*: o conceito de *compliance* está relacionado a cumprir e fazer cumprir leis, regulamentos, normativos e diretrizes de padrões de conduta estabelecidos da forma mais adequada ao nível de governança almejado. Sociedades com estruturas avançadas de governança mantêm organização formal de *compliance* que nem sempre abarcam questões de natureza tributária. É importante que as práticas e procedimentos que visam mitigar riscos sejam cumpridos de acordo com alçadas, fluxos, processos de controle definidos formalmente e em linha com as políticas de governança e de riscos de cada companhia. Muitas lições podem ser extraídas de experiências internacionais. A metodologia para atendimento à lei americana Sarbanes-Oxley (SOX) pode ser de grande valia para a implementação de uma efetiva governança corporativa tributária, seja para análise do desenho dos controles internos, criação de controles não existentes e necessários, teste de efetividade dos controles e documentação e evidenciação, que pode ser útil não apenas

37 Conforme CLAYTONUTZ. *Corporate governance and tax: the ATO is changing its approach*. 5 jan. 2012. Disponível em: http://www.claytonutz.com/publications/videos/corporate_governance_tax_niv_tadmore.page. Acesso em: 7 jun. 2014.

para o processo de decisão, mas também para a elaboração tempestiva e robusta de provas em caso de eventuais questionamentos futuros por parte das autoridades fiscais.

- χ. *Comitê de auditoria, conselho fiscal, departamentos de controles internos, auditoria interna e estrutura de compliance*: nas organizações em que esses órgãos existam, os assuntos tributários devem ser devidamente contemplados, reportados e avaliados, sempre de forma coordenada e alinhada à estrutura de governança corporativa de cada sociedade.
- δ. *Comitês tributários*: justificam-se em determinadas estruturas e têm por objetivo acompanhar o cumprimento das diretrizes estabelecidas nos documentos de governança.
- ε. *Canais de interações que permitam o intercâmbio de conhecimento multidisciplinares/interdisciplinares*: em situações potencialmente relevantes, é recomendável que haja a interação de um especialista na matéria tributária com profissionais de outras áreas, o que pode ocorrer por meio da inclusão de um tributarista em comitês de produtos e novos negócios. Muitas vezes a correta avaliação tributária pode ser o diferencial competitivo de um produto que, se bem estruturado, em seu nascimento já conta com a mitigação de riscos e otimização de incidências.

(iii) *Tratamento de incertezas*: os aspectos tributários são complexos e guardam certo nível de incerteza, por vezes envolvendo potencial de contingências relevantes que demandam soluções próprias de gerenciamento de riscos (*risk management*), com a implementação de políticas e práticas condizentes ao aspectos e propósitos, as quais preferencialmente devem estar manualizadas para serem disseminadas pela organização de forma clara e uniforme. Esses manuais devem descrever (a) os

procedimentos de avaliação das repercussões tributárias, (b) os responsáveis pelo gerenciamento de riscos, elaboração de políticas, sua execução e revisão, observando a essencial segregação de funções, (c) alçadas de aprovação, (d) formas de assegurar a observância dos fatores críticos, como atualização e acompanhamento da legislação e jurisprudência, entre outros aspectos que sejam relevantes no contexto da sociedade, e (e) o processo de captura e avaliação de eventuais situações de incertezas (termo inglês conhecido como *uncertain tax position*).³⁸

Não há uma estrutura de governança única que seja aplicável a todas as sociedades, devendo, em cada caso, ser analisadas a realidade, a cultura e a estrutura de administração e governança de cada empresa. De toda sorte, a homogeneização de condutas e o cumprimento das orientações emanadas pelos responsáveis podem garantir a segurança acerca das decisões relativas a temas tributários em qualquer tipo de organização.

4.2.3. Tendências no mercado de capitais

Alguns fatos indicam a tendência à valorização da governança corporativa tributária como instrumento de avaliação de companhias abertas. A inclusão de um item específico no questionário de avaliação elaborado para fins do Índice Dow Jones de Sustentabilidade³⁹ em 2014 é um desses fatos. No item

38 A partir de 2019, entrou em vigor a Interpretação Técnica 22 (ICPC 22), emitida pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, aplicável, especificamente, para tributos sobre o lucro, e que introduziu no Brasil conceitos similares aos já observados nos Estados Unidos, por meio do "FASB *Interpretation n. 48 – accounting for uncertainty in income taxes*", também conhecida como *Financial Interpretation (FIN 48)*.

39 O Índice Dow Jones de Sustentabilidade foi criado em 1999 como primeiro índice global de ações composto por companhias consideradas social e ambientalmente responsáveis. Esse índice tem o objetivo de orientar a alocação de recursos por gestores, estimulando a responsabilidade

denominado “dimensão econômica”, foi introduzido o tópico sobre estratégia tributária (Capítulo 1.6 “*Tax Strategy*”), o qual tem por objetivo avaliar o desempenho das empresas em relação ao controle de sustentabilidade empresarial, com o objetivo de verificar o envolvimento e a gestão de situações tributárias que podem ter um efeito nocivo sobre reputação da empresa.⁴⁰

Por essa razão, já é possível localizar em *websites* de companhias brasileiras diretrizes ou políticas acerca da gestão tributária. Exemplos disso são Banco Bradesco,⁴¹ Itaú Unibanco,⁴² Cielo⁴³ e Fibria.⁴⁴

5. Comentários finais

A disseminação de boas práticas de governança na relação tributária significa maior potencial de desenvolvimento econômico e social de um país,

ética corporativa e o desenvolvimento sustentável. A importância dada pelos investidores a esse índice é reflexo de uma preocupação crescente com um mundo sustentável. Na listagem de 2018, o Brasil contava com os seguintes representantes listados: Bradesco, Banco do Brasil Cemig, Embraer, Itaú Unibanco, Itaúsa, Fibria, Natura, CEMIG, Sul América S.A., WEG S.A. Disponível em: https://www.robecosam.com/media/4/5/6/456641f9fb5255ac5147c30712076680_djsi-2018-componentlist-emergingmarkets_tcm1016-15773.pdf. Acesso em: 28 jan. 2019.

40 Disponível em: <http://www.robecosam.com/images/sample-questionnaire.pdf>. Acesso em: 28 mar. 2015.

41 Disponível em https://www.bradesco.com.br/siteBradescoRI/Paginas/governancacorporativa/141_estatuto-politicas.aspx?AbaSelecionada=2. Acesso em: 28 jan. 2019.

42 Disponível em: <https://www.itau.com.br/relacoes-com-investidores/Download.aspx?Arquivo=x-CUMxZqsTewaVh6bxoN5GA==&IdCanal=jjCFHS5ladmGCLdvw2zldg==>. Acesso em: 28 jan. 2019.

43 Disponível em: <https://ri.cielo.com.br/pt-br/sobre-a-cielo/governanca-corporativa/estatuto-social-e-politicas/>. Acesso em: 28 jan. 2019.

44 Disponível em: <https://ri.fibria.com.br/governanca-corporativa/estatuto-codigos-e-politicas>. Acesso em: 29 jan. 2019.

contribuindo para a plenitude do Estado democrático de direito, no qual todos se submetem igualmente à lei.

A tendência à mudança do antigo paradigma do *enforcement*⁴⁵ pelo do serviço (*service paradigm*) é entendida em vários países como uma abordagem mais eficiente para a preservação dos potenciais de arrecadação tributária. Essa tendência foi inaugurada no Brasil por meio do Programa Nos Conformes do Estado de São Paulo e da Consulta Pública RFB n. 4/2018, em âmbito nacional.

Quebrar paradigmas nunca é simples e iniciativas nesse sentido dependem de uma série de ações que visem simplificar obrigações, estabilizar normas e demonstrar que a iniciativa é de fato algo perene. Assim, a criação de programas de incentivos à conformidade deve ser acompanhada de outras que prestigiem a quebra de paradigmas antigos e a otimização das diversas atividades relacionadas aos tributos para ambas as partes (arrecadação, fiscalização, controle, cumprimento de obrigações), o que incluiu um cenário mais propício à segurança jurídica.

A experiência australiana é muito interessante para mostrar como a governança tributária pode contribuir para a melhoria da relação Fisco-contribuinte, otimização de custos com a observância das normas tributárias, demonstrando a sua importância, não só para maior eficiência empresarial, mas também para o desenvolvimento de um país.⁴⁶

Sob a perspectiva corporativa, a governança corporativa tributária tem ganhado mais visibilidade não apenas pela percepção de que faz parte dos cuidados com a preservação da reputação corporativa, mas também pela melhoria na eficiência em relação a custos e mitigação de riscos tributários. No Brasil ainda não são notórios casos de prejuízos reputacionais em decorrência

45 *Enforcement* é um termo da língua inglesa que significa agir para reforçar a execução de uma ordem, pode ser entendido também como ato de coação ao cumprimento de um determinado requisito.

46 Não é sem motivos que o tempo para o cumprimento de obrigações acessórias tributárias na Austrália é de 105 horas, enquanto no Brasil a mesma tarefa leva aproximadamente 2 mil horas, de acordo com a pesquisa *Paying Taxes 2018*.

de questões de natureza tributária, mas no exterior há casos relevantes nesse sentido.⁴⁷

Por fim, promover a governança estabelecendo princípios, diretrizes, processos e controles dentro de uma organização empresarial visando à conformidade e melhores práticas em relação aos aspectos tributários é a tendência que deverá ser consolidada em um futuro próximo, e os princípios gerais da governança (responsabilidade corporativa, transparência, equidade e prestação de contas) devem nortear toda a construção de estrutura e políticas da governança corporativa tributária para que ela possa ser implementada de forma eficaz.

47 Nesse sentido, cita-se HIRATA, Dalton Yoshio; ZUGMAN, Daniel Leib. *Estratégias que podem afetar reputação*. *Valor Econômico*, 16 jun. 2014. Disponível em: <http://www.valor.com.br/legislacao/3584524/estrategias-que-podem-afetar-reputacao>. Acesso em: 16 jun. 2014.

Referências

AGUIAR, Luciana. *Compliance* e a implementação dos deveres instrumentais. In: CARVALHO, Paulo de Barros; BRITTO, Lucas Galvão; JUREIDINI, Karen (coord.). *Compliance do direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018. p. 93-126.

AGUIAR, Luciana. *Governança corporativa tributária: aspectos essenciais*. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

ALM, James; TORGLER, Benno. Do ethics matter? tax compliance and morality. *Working Paper*, 1207, Tulane University, Department of Economics, 2012. Disponível em: <https://ideas.repec.org/p/tul/wpaper/1207.html>. Acesso em: 1º nov. 2014.

AMARAL, Gilberto Luiz; AMARAL, Letícia Mary Fernandes (org.). *Anais do II Congresso Brasileiro de Governança Tributária: diminuição dos riscos tributários e aumento da lucratividade empresarial*. Curitiba: Blanche, 2014.

ANDRADE, Adriana; ROSSETTI, José Paschoal. *Governança corporativa: fundamentos, desenvolvimento e tendências*. São Paulo: Atlas, 2004.

AUSTRALIAN TAXATION OFFICE (ATO). *Compliance Program 2012-13*. Disponível em: <https://www.ato.gov.au/Print-publications/Compliance-program-2012-13/>. Acesso em: 5 jun. 2014.

AUSTRALIAN TAXATION OFFICE (ATO). Good governance principles: Governance principles and good practice in tax services. *Guide for tax intermediaries: good governance and promoter penalty laws*. Disponível em: http://www.ato.gov.au/General/Tax-planning/In-detail/Promoter-penalties/Good-governance-and-promoter-penalty-laws/?page=4#Good_governance_principles. Acesso em: 29 abr. 2014.

BARRETO JR., Valter Pedrosa. *Planejamento tributário na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: desafios de uma pesquisa empírica*. São Paulo: Biblioteca Karl A. Boedecker (FGV BKAB), 2010 (não publicado).

BUSINESS Dictionary. *Accountability*. Disponível em: <http://www.businessdictionary.com/definition/accountability.html#ixzz30lqPpnpV>. Acesso em: 28 abr. 2014.

CANDELORO, Ana Paula P.; MARTINS DE RIZZO, Maria Balbina; PINHO, Vinícius. *Compliance 360º: riscos, estratégias, conflitos e vaidades no mundo corporativo*. São Paulo: Trevisan, 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010.

CARTAXO, Maria de Fátima. *Prerrogativas e funções do contencioso administrativo fiscal*. Núcleo de Estudos Fiscais (NEF) – FGV DIREITO SP, São Paulo, 12 abr. 2013. Disponível em: http://nucleodeestudosfiscais.com.br/files/upload/2013/04/15/nef-fgv-prerrogativas_funcoes_contencioso_adm_fiscal_bid-fc_12-04-2013-1-salvo-automaticamente.ppt. Acesso em: 14 mar. 2014.

CLAYTONUTZ. *Corporate governance and tax: the ATO is changing its approach*. 5 jan. 2012. Disponível em: http://www.claytonutz.com/publications/videos/corporate_governance_tax_niv_tadmore.page. Acesso em: 7 jun. 2014.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (CVM). *Recomendações da CVM sobre governança corporativa*. 2002. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/decisoes/anexos/0001/3935.pdf>. Acesso em: 23 maio 2019.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). *Interpretação Técnica ICPC 22 – Incerteza sobre Tratamento de Tributos sobre o Lucro*, de 21 de dezembro de 2018.

DELOITTE. *Corporate tax governance*. 2011. Disponível em: http://www.deloitte.com/view/en_NZ/nz/services/tax-services/56fb6f3491acd210VgnVCM3000001c56f00aR-CRD.htmhttp://www.deloitte.com/view/en_NZ/nz/services/tax-services/56fb6f3491acd210VgnVCM3000001c56f00aR-CRD.htm. Acesso em: 3 jun. 2014.

DICIONÁRIO ON-LINE DE PORTUGUÊS. Planejar. Disponível em <https://www.dicio.com.br/planejar/>. Acesso em: 23 maio 2019.

FREEMAN, Robert Edward; SHIPP, Shannon. *Stakeholder management and industrial marketing*, Universidade de Indiana (texto original), Strategic Management Research Center, 1984.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Desafios da governança tributária no Brasil. In: AMARAL, Gilberto Luiz do; AMARAL, Leticia Mary Fernandes do (coord.). *Anais do II Congresso Brasileiro de Governança Tributária: diminuição dos riscos tributários e aumento da lucratividade empresarial*. Curitiba: Blanche, 2014. p. 29-49.

HIRATA, Dalton Yoshio; ZUGMAN, Daniel Leib. *Estratégias que podem afetar reputação*. *Valor Econômico*, 16 jun. 2014. Disponível em: <http://www.valor.com.br/legislacao/3584524/estrategias-que-podem-afetar-reputacao>. Acesso em: 16 jun. 2014.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA (IBGC). *Código das melhores práticas de governança corporativa*. 5. ed. 2015. Disponível em: <https://conhecimento.ibgc.org.br/noticias/Paginas/n1.aspx>. Acesso em: 25 jan. 2019.

MILLS, Andrew. *I've looked at tax from both sides now*. Discurso dirigido ao Tax Institute of Australia Victoria Second Annual Tax Forum. Melbourne, Austrália,

10 out. 2014. Disponível em: <https://www.ato.gov.au/Media-centre/Speeches/Other/I-ve-looked-at-tax-from-both-sides-now/>. Acesso em: 15 mar. 2015.

ONLINE Etymology dictionary. Governance. Disponível em: <https://www.etymonline.com/search?q=governance>. Acesso em: 16 maio 2019.

ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). *Os princípios da OCDE sobre o governo das sociedades*. 2004. Disponível em: <http://www.oecd.org/daf/ca/corporategovernanceprinciples/33931148.pdf>. Acesso em: 29 abr. 2014.

ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). *Tax Administration 2015 Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*. 2015. Disponível em: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration_23077727;jsessionid=2u8e8io-jll157.x-oecd-live-03. Acesso em: 16 jan. 2016.

OWENS, Jeffrey. *Good corporate governance: the tax dimension*. 2008. Disponível em: https://link.springer.com/chapter/10.1007/978-3-540-77276-7_2. Acesso em: 29 abr. 2014.

PRICEWATERHOUSECOOPERS (PwC); WORLD BANK GROUP. *Paying Taxes 2018*. Disponível em: https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc_paying_taxes_2018_full_report.pdf. Acesso em: 25 jan. 2019.

RACANICCI, Jamile. Pró-conformidade: advogados criticam critérios para classificar contribuintes. *Jota*, 23 out. 2010. Disponível em: https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/pro-conformidade-advogados-criticam-23102018. Acesso em: 19 maio 2019.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL (RFB). *Memória da Receita Federal. Curiosidades da evolução do imposto de renda.* (s.d.). Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda/curiosidades> Acesso em: 10 abr. 2019.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL (RFB). *Receita Federal abre consulta pública sobre a instituição de Programa de Estímulo à Conformidade Tributária – Pró-Conformidade.* 2018. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2018/outubro/receita-federal-abre-consulta-publica-sobre-a-instituicao-de-programa-de-estimulo-a-conformidade-tributar-ia-pro-conformidade-1>. Acesso em: 25 jan. 2018.

SANTOS, Alexandre Pinheiro dos. Deveres e responsabilidades de membros de conselhos de administração perante a CVM. *Seminário DEST/MPOG*, 22 set. 2015. Disponível em: <file:///C:/Users/Willians/Downloads/4%20CVM%20-%20Deveres%20e%20responsabilidades%20dos%20Conselheiros.pdf>. Acesso em: 28 jan. 2019.

SMITH, Adam. *Inquérito sobre a natureza e as causas da riqueza das nações II*. 3. ed. Tradução e notas de Luís Cristóvão de Aguiar. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1999.

SCHOUERI, Luis Eduardo. O desafio do planejamento tributário. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (coord.). *Planejamento tributário e o "propósito negocial" – mapeamento das decisões do conselho de contribuintes de 2002 a 2008*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 13-20.

TANZI, Vito. Complexidade na tributação: origem e consequências. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CHRISTOPOULOS, Basile Georges; ZUGMAN, Daniel Leib; BASTOS, Frederico Silva (coord.). *Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias Coelho*. São Paulo: Fiscosoft, 2013. p. 199-235.

UNITED NATIONS – DEPARTMENT OF ECONOMICS AND SOCIAL AFFAIRS (UN DESA); UNITED NATIONS DEVELOPMENT PROGRAMME (UNDP); ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS PARA A EDUCAÇÃO, A CIÊNCIA E A CULTURA (UNESCO). *Governance and development*: thematic think piece. Disponível em: http://www.un.org/millenniumgoals/pdf/Think%20Pieces/7_governance.pdf. Acesso em: 21 maio 2014.

Prefácio ao Artigo 6, “O Cadastro de Prestadores de Outros Municípios (CPOM) de São Paulo: um instrumento de inteligência fiscal. Propostas para a prevenção e o combate à sonegação fiscal do Imposto sobre Serviços (ISS)”

Pelo menos três propostas de reforma da tributação sobre o consumo estão sendo discutidas no Brasil hoje, e duas delas tramitam no Congresso Nacional. Nas três, haveria uma unificação dos tributos sobre o consumo nos moldes do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), modelo que é adotado atualmente por mais de 160 países. Em todas as propostas, o imposto seria cobrado no destino.

Enquanto a reforma tributária ideal não se consolida, alguns problemas continuam afligindo fisco e contribuintes. Um deles, que ainda tem grande expressão atualmente, é a prática reiterada daquilo que se convencionou chamar de “simulação de estabelecimento”. O trabalho de conclusão de Marcus Rogério Santos trata desse problema e do Cadastro de Prestadores de Outras Municipalidades (CPOM), que foi instituído no município de São Paulo como forma de enfrentá-lo.

Todavia, o artigo não se limita, em primeiro lugar, a descrever o CPOM e o arcabouço normativo que regula a prática da simulação. Não se trata apenas de descrever as normas, de definir uma entre possíveis hipóteses interpretativas ou de analisar esse arcabouço normativo do ponto de vista de sua constitucionalidade ou inconstitucionalidade, como muito se vê fazer em teses apresentadas nas faculdades de Direito.

O ponto de partida do trabalho é a apresentação do problema concreto da simulação de estabelecimento e da sua ocorrência quando da criação do CPOM, em 2005. Parte-se, assim, do problema concreto tal como experimentado, e o contexto fático que deu lugar à criação desse instituto é muito bem descrito nas páginas iniciais. Como apontado por Marcus Rogério, em 2005, a prática da simulação de estabelecimento era tão frequente que a fiscalização descobriu, em um único endereço em um município próximo à capital paulista, 840 empresas supostamente instaladas. Diante disso, a Prefeitura Municipal de São Paulo resolveu criar o CPOM para tentar fazer frente a esse problema.

Contudo, qualquer política pública pode apresentar qualidades e problemas. Faz parte do ciclo das políticas públicas, portanto, que, depois de pensadas e implementadas, elas sejam avaliadas. Mas não existe, no Brasil, uma tradição em avaliar as políticas públicas implementadas. Como seria possível contribuir para a avaliação dessa política pública? Um trabalho na área do Direito pode aspirar a esse papel de alguma forma?

A meu ver, um estudo que se limite à análise das normas abstratamente consideradas pode contribuir muito pouco para essa avaliação. Para saber se as coisas estão ou não funcionando, se as normas estão sendo ou não efetivas, é preciso que a realidade concreta tenha sido considerada. É preciso, em alguma medida, que um conteúdo empírico apareça nesse trabalho.

Em função de sua atividade como auditor-fiscal municipal, Marcus pode perceber que, apesar de a lei que criou o CPOM ter sido instituída, o Conselho Municipal de Tributos (CMT) continuava a julgar casos de simulação de estabelecimento. Portanto, aparentemente, a lei não havia conseguido acabar com a prática. Mas essa poderia ser apenas uma impressão pessoal, a partir de um número restrito de casos que haviam chegado ao seu conhecimento.

Saber qual o universo preciso das simulações é algo, na verdade, impossível, pois quem simula justamente não quer ser descoberto.

No entanto, o rigor do trabalho dependeria, em primeiro lugar, da qualidade da amostra a ser analisada. Seria fundamental que a identificação dos dados empíricos a serem analisados fosse feita da melhor forma possível. Como escreve Marcus Rogério, se o conjunto de todas as simulações é uma população desconhecida, haveria, no entanto, uma amostra conhecida dessa população: os acórdãos julgados pelo CMT que trataram do tema da simulação de estabelecimento foram a base do trabalho empírico realizado por ele.

A pesquisa em Direito não precisa ser necessariamente empírica. Mesmo nos outros países, a pesquisa empírica não é a corrente principal no âmbito da pesquisa em Direito. Mas, quando o que se oferece para análise é a realidade efetivamente existente, os resultados podem ter outra envergadura. O alcance da pesquisa empírica para a compreensão das práticas sociais pode ser imenso, desde que feita com rigor.

Eu não conheço muitos exemplos de pesquisas empíricas que tenham atendido a essas exigências. Entretanto, a produção na Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV DIREITO SP) tem se destacado por isso. Analisar todas as decisões é uma tarefa que exige empenho, dedicação, enfim, muito trabalho. E foi essa a dedicação de Marcus Rogério para se debruçar sobre os 456 acórdãos do CMT que tratavam do tema da simulação de estabelecimento e analisá-los a partir dos parâmetros que construiu. E muita dedicação também costuma trazer bons resultados.

Assim, além de partir de um problema concreto, ter um objetivo muito bem definido e uma metodologia rigorosa e consistente, outro ponto que distingue o presente trabalho foi o fato de ele ter apresentado resultados reais. Em um texto intitulado "Pesquisa jurídica no mestrado profissional", o professor Mario Engler Pinto Jr., coordenador do programa de Mestrado Profissional da FGV DIREITO SP, escreve: "No mundo real, a identificação dos fatos relevantes demanda do jurista um esforço adicional de compressão, organização e avaliação, eventualmente com auxílio de lentes externas ao direito".

A formação de Marcus Rogério (que inclui, além do mestrado pela FGV DIREITO SP, a graduação em Direito, Engenharia e Contabilidade e o mestrado

em Engenharia, todos pela Universidade de São Paulo [USP]) deu a ele uma sensibilidade que lhe permitiu perceber o que aqueles que se limitassem à análise exclusivamente ao universo das normas jurídicas dificilmente perceberia: o caráter estático do cadastro e como sua transformação em um sistema (com caráter dinâmico) de informação em muito pode contribuir para que os problemas detectados sejam corrigidos.

Desses resultados reais derivaram propostas também concretas que Marcus teve oportunidade de apresentar ao então Subsecretário da Receita Municipal, Wagner Alexandre Damazio de Freitas, em evento realizado na FGV DIREITO SP. E do qual participaram, além de outros profissionais da área, os professores Alberto Macedo e Vanessa Rahal Canado, que compuseram, comigo, a banca que arguiu seu trabalho de conclusão no mestrado profissional.

O leitor tem, assim, neste trabalho, uma apresentação do quadro atual da simulação de estabelecimento no município de São Paulo e uma análise importante dos problemas enfrentados pelo CPOM para coibir essa prática e propostas para aperfeiçoá-lo. Mais que isso, tem também um exemplo de pesquisa aplicada voltada a contribuir para a solução desses problemas.

Leonel Cesarino Pessoa

Graduado em Direito e em Filosofia pela Universidade de São Paulo (USP). Doutor em Direito pela USP. Foi visiting scholar na New School for Social Research, na Università Commerciale Luigi Bocconi, na Università degli Studi di Milano e pesquisador no Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA). Professor no Programa de Mestrado Profissional e na Graduação e pesquisador na Coordenadoria de Pesquisa Jurídica Aplicada da FGV DIREITO SP. Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo (2012-2019) e integrante do Conselho Curador da Fundação Hospital Amaral Carvalho.

6. O Cadastro de Prestadores de Outros Municípios (CPOM) de São Paulo: um instrumento de inteligência fiscal. Propostas para a prevenção e o combate à sonegação fiscal do Imposto sobre Serviços (ISS)

Marcus Rogério Oliveira dos Santos¹

¹ Auditor-Fiscal Tributário Municipal em São Paulo desde 2007, tendo atuado como julgador tributário de primeira instância administrativa, sendo atualmente Conselheiro Suplente no Conselho Municipal de Tributos, órgão em que atuou como Representante Fiscal por 5 anos. Trabalhou ainda na Assessoria Jurídica Tributária do Departamento de Tributação e Julgamento (DEJUG) da Secretaria da Fazenda do Município de São Paulo, na solução de consultas. Professor universitário e ministra aulas em cursos preparatórios para concursos públicos e em órgãos públicos. Mestre em Direito Tributário pela Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas (FGV DIREITO SP) e em Engenharia de Estruturas pela Escola Politécnica da Universidade de São Paulo (USP). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), em Direito Societário pela FGV DIREITO SP (GV Law) e em Administração e Finanças pelo CEAG-FGV. Graduado em Direito pela Faculdade do Largo São Francisco (USP), em Ciências Contábeis (FEA-USP) e em Engenharia Civil (POLI-USP). Está concluindo o curso de Especialização em Direito Tributário Internacional do IBET, entidade da qual é membro.

1. Introdução

Na segunda metade da década de noventa, alguns municípios, especialmente aqueles pertencentes às regiões metropolitanas, ofereceram benefícios tributários com o objetivo de atrair investimentos privados e promover o desenvolvimento local. O principal desses benefícios foi a redução da alíquota do Imposto sobre Serviços (ISS), determinando a incidência tributária em valores inferiores àqueles a que estariam submetidas as prestações de serviços nos grandes centros urbanos, sendo comum a fixação de alíquotas de 0,5% ou mesmo 0,25% do preço do serviço. Até então, não havia qualquer limite mínimo para a fixação desse parâmetro do aspecto quantitativo da regra matriz do ISS.

Como, no entanto, estabelecer parâmetros para que a concorrência fiscal possa ocorrer de forma saudável, de modo a não gerar distorções e sem comprometer a arrecadação tributária sobre os serviços? Para regular esse tema, a Constituição de 1988 estabeleceu, nos incisos I e III do § 3º do art. 156, que a fixação das alíquotas mínimas e máximas competiria à lei complementar.

No entanto, até 2002, não havia sido promulgada lei complementar para regular o ISS, sendo esse imposto regido pelo Decreto-lei n. 406/1968. Mesmo quando criada, em 2003, a Lei Complementar n. 116 não tratou especificamente desse tema. Assim, em 2002, foi promulgada a Emenda Constitucional n. 37, a qual introduziu o art. 88 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), que determinou que, enquanto lei complementar não estabelecer a alíquota mínima, ela será de 2%, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da lista de serviços anexa ao Decreto-lei n. 406/1968; e que esse mesmo imposto não seria "objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I", impedindo assim que qualquer manipulação no aspecto quantitativo da regra matriz de incidência tributária estabeleça uma alíquota efetiva inferior a 2%.

Ocorre que muitos municípios promulgaram leis determinando que o imposto incidisse, ainda que a uma alíquota que respeitasse o piso fixado pela

emenda constitucional, sobre bases de cálculo reduzidas, que normalmente consistiam em um percentual do preço dos serviços prestados.

Um exemplo disso é o § 4º do art. 14 da Lei n. 899/1975 do município de Santana do Parnaíba, que fixava a base de cálculo reduzida no valor de 37% do preço do serviço para 67 itens da lista de serviços. Assim, nos termos dessa lei, o ISS cobrado a uma alíquota de 2% a incidir sobre 37% conduz a uma alíquota efetiva de 0,74% sobre o preço do serviço. Esses municípios pretendem continuar a atrair as empresas tributando a uma alíquota inferior a 2%.

Esse tema vem sendo discutido na doutrina e na jurisprudência e, recentemente, na ADPF n. 190, o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu que “é inconstitucional lei municipal que veicule exclusão de valores da base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) fora das hipóteses previstas em lei complementar nacional”.

A decisão do STF procurou impedir, assim, que os municípios fizessem alterações na base de cálculo do ISS que conduzissem a alíquotas inferiores a 2%. Esse foi o patamar estabelecido, a partir do qual foi considerada lícita a fixação de alíquotas diferenciadas com o objetivo de atrair as empresas.

Mas há inúmeros casos, nos quais o que se passa não é esse deslocamento legítimo da empresa para cidades onde a tributação é menor. Há várias situações em que os prestadores de serviço não se estabelecem efetivamente nesses municípios de tributação privilegiada, porque eles querem utilizar a infraestrutura do município de maior expressão econômica, mas, ao mesmo tempo, submeter-se à tributação do município de menor incidência de ISS. Para viabilizar essa pretensão, eles abrem filiais nessas localidades, as quais constituem estabelecimentos fictos, para simular que o serviço esteja sendo lá prestado, mas mantêm o estabelecimento na municipalidade de melhor infraestrutura, onde os serviços são efetivamente prestados. Esse fenômeno é denominado “simulação de estabelecimento”, e observou-se a sua expansão a partir da segunda metade da década de 1990.

Em 2005, diante da proliferação de estabelecimentos simulados, foram promovidas ações pelo Ministério Público do Estado de São Paulo com a Polícia Civil no combate a essa prática na Região Metropolitana de São Paulo. Como

escreveu Silva (2012, p. 404-405), foram detectados inúmeros prestadores de serviço com estabelecimentos fictos em localidades próximas.

Segundo Silva (2012, p. 408), em um único endereço em Santana do Parnaíba, havia 736 “empresas” instaladas. Os valores envolvidos também são relevantes. Em um único caso observou-se que os autos de infração lavrados totalizaram o valor de aproximadamente 25 milhões de reais, incluindo o ISS e a multa. Em todos esses casos, as empresas declaravam que estavam estabelecidas em um município da Região Metropolitana, mas, na realidade, estavam em pleno funcionamento na circunscrição territorial do município paulistano.

Para combater essa prática, o município de São Paulo editou a Lei n. 14.042, de 30 de agosto de 2005, que inseriu o art. 9º-A² na Lei n. 13.701, de 24

2 Transcrevemos o art. 9º-A da Lei Municipal n. 13.701/2003, com sua redação atual, incluída a modificação introduzida pela Lei n. 16.757/2017:

Art. 9º-A. O prestador de serviços que emitir nota fiscal ou outro documento fiscal equivalente autorizado por outro município ou pelo Distrito Federal, para tomador estabelecido no Município de São Paulo, referente aos serviços descritos nos itens 1, 2, 3 (exceto o subitem 3.04), 4 (exceto os subitens 4.22 e 4.23), 5 (exceto o subitem 5.09) e 6, 8 a 10 (exceto o subitem 10.04), 13 a 15 (exceto os subitens 15.01 e 15.09), 17 (exceto os subitens 17.05 e 17.09), 18, 19 e 21 a 40, bem como nos subitens 7.01, 7.03, 7.06, 7.07, 7.08, 7.13, 7.18, 7.19, 7.20, 11.03 e 12.13, todos constantes da lista do *caput* do artigo 180, fica obrigado a proceder à sua inscrição em cadastro da Secretaria Municipal da Fazenda, conforme dispuser o regulamento.

§ 1º Excetuam-se do disposto no *caput* deste artigo os serviços provenientes do exterior do País ou cuja prestação tenha se iniciado no exterior do País.

§ 2º As pessoas jurídicas estabelecidas no Município de São Paulo, ainda que imunes ou isentas, e os condomínios edifícios residenciais ou comerciais são responsáveis pelo pagamento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, devendo reter na fonte o seu valor, quando tomarem ou intermediarem os serviços a que se refere o *caput* deste artigo executados por prestadores de serviços não inscritos em cadastro da Secretaria Municipal da Fazenda.

§ 3º Aplica-se, no que couber, o disposto nos parágrafos do artigo anterior aos responsáveis referidos no § 2º deste artigo.

§ 4º A Secretaria Municipal da Fazenda poderá dispensar da inscrição no Cadastro os prestadores de serviços a que se refere o *caput*:

de dezembro de 2003. Esse artigo criou o Cadastro de Prestadores de Serviço de Outros Municípios (CPOM) e estabeleceu a obrigação de se cadastrarem nele os prestadores dos serviços constantes da lista específica, prevista em seu *caput*, que emitirem nota fiscal por outro município quando prestarem serviços a tomadores paulistanos, pessoas jurídicas e condomínios edilícios. No entanto, a constatação de diversos casos de simulação de estabelecimento posteriores a 2005 mostra que essa prática continua a ocorrer.

Tendo em vista esse quadro geral, o objetivo do presente artigo é analisar se o CPOM apresenta alguma vulnerabilidade no sentido de combater a prática da simulação de estabelecimento e, em caso afirmativo, se há melhorias a serem propostas para o cadastro desempenhar melhor sua *performance*.

O artigo se desenvolverá em seis partes, incluindo esta introdução. Na segunda parte, serão apresentados os conceitos principais. Na terceira parte, será apresentada a metodologia; na quarta parte, serão apresentados os resultados que serão discutidos na quinta parte e, na sexta parte, serão apresentadas as conclusões.

I – por atividade;

II – por atividade, quando preposto ou representante de pessoa jurídica estabelecida no Município de São Paulo tomar, em trânsito, serviço relacionado a tal atividade.

§ 5º A Secretaria Municipal da Fazenda poderá permitir que os tomadores de serviços sejam responsáveis pela inscrição, em Cadastro Simplificado, dos prestadores de serviços tratados no § 4º.

§ 6º Em relação aos serviços a que se referem os itens 10 (exceto o subitem 10.04) e 15 (exceto os subitens 15.01 e 15.09) da lista do *caput* do artigo 180, deverá ser exigida a inscrição no cadastro da Secretaria Municipal da Fazenda, mesmo quando os prestadores de serviços estiverem dispensados da emissão de nota fiscal ou outro documento fiscal equivalente autorizado por outro município ou pelo Distrito Federal, conforme dispuser o regulamento. (*Vide* Medida Cautelar na ADI n. 5.835, em tramitação no STF, cujo acompanhamento deve ser efetuado quando de eventual utilização ou referência ao presente dispositivo legal.)

2. Conceitos fundamentais

Neste item, serão apresentados os conceitos fundamentais para o presente artigo. Serão analisados os conceitos de estabelecimento prestador de serviço e de simulação de estabelecimento. O primeiro conceito será examinado a partir das disposições da Lei Complementar n. 116/2003 e da Lei Municipal n. 13.701/2003, de São Paulo, que regulam a matéria. Em seguida, será apresentado o conceito de simulação de estabelecimento prestador de serviço. Ao final, serão analisados os dados necessários para a inscrição no CPOM e será verificado se eles refletem os elementos que caracterizam o estabelecimento prestador de serviço.

2.1. O conceito de estabelecimento prestador de serviço

O conceito de estabelecimento prestador de serviço é legal e está previsto no art. 4º da Lei Complementar n. 116/2003:

Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

O legislador nacional estabeleceu, por um lado, alguns requisitos que devem ser necessariamente preenchidos para que sua existência fática se verifique. Dispôs que estabelecimento é um local onde esteja configurada uma unidade econômica ou profissional. Por outro lado, nesse mesmo artigo,

estabeleceu aqueles requisitos que não precisam ser preenchidos. Assim, não é relevante a denominação atribuída nem o caráter temporal da atividade, se temporária ou permanente.

O legislador local (município de São Paulo) foi mais específico ao detalhar atributos inerentes ao estabelecimento prestador de serviço. Para a análise desses elementos, será transcrito o art. 4º da Lei Municipal n. 13.701, de 24 de dezembro de 2003, de São Paulo:

Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

§ 1º A existência de estabelecimento prestador que configure unidade econômica ou profissional é indicada pela conjugação, parcial ou total, dos seguintes elementos:

- I – manutenção de pessoal, material, máquinas, instrumentos e equipamentos próprios ou de terceiros necessários à execução dos serviços;
- II – estrutura organizacional ou administrativa;
- III – inscrição nos órgãos previdenciários;
- IV – indicação como domicílio fiscal para efeito de outros tributos;
- V – permanência ou ânimo de permanecer no local, para a exploração econômica de atividade de prestação de serviços, exteriorizada, inclusive, através da indicação do endereço em impressos, formulários, correspondências, *site* na internet, propaganda ou publicidade, contratos, contas de telefone, contas de fornecimento de energia elétrica, água ou gás, em nome do prestador, seu representante ou preposto.

Essa maior especificidade não significa, em momento algum, colisão entre os dispositivos da lei local e da lei nacional. Ao contrário, o objetivo da lei municipal foi tornar o conceito mais determinado. Macedo (2010, p. 398-399) disserta sobre o assunto:

Mas o conceito de estabelecimento prestador, trazido pela lei complementar, apesar de estar acompanhando de definição estipuladora, ainda apresenta grande vaguidade semântica. [...]

Assim “procurou o legislador trazer uma definição, no sentido de demarcação, ao conceito vago de *unidade econômica ou profissional*. Com os elementos dessa definição é que tanto a autoridade fiscal responsável pela fiscalização, como também os conselheiros julgadores, se pautam para verificar onde se encontram os estabelecimentos prestadores e, por conseguinte, onde se consideram ocorridos os fatos jurídicos tributários do ISS.”

Analisando o dispositivo da lei local, observa-se que o *caput* reproduz o disposto no art. 4º da lei nacional e preceitua que deverá existir uma “unidade econômica ou profissional”, não importando a denominação que seja dada a esse estabelecimento, assim como o fez o *caput* do mencionado artigo da Lei Complementar n.116.

Contudo, o § 1º do art. 4º da lei local foi além e, para tornar mais precisos os conceitos, estabeleceu os requisitos necessários à caracterização do estabelecimento prestador de serviço. Destarte, haverá unidade econômica ou profissional quando se verificar a conjunção total ou parcial dos elementos previstos nos incisos do art. 4º da lei municipal suprarreferida.

O presente artigo classifica esses elementos em materiais, cadastrais e acessórios. São denominados elementos materiais a “manutenção de pessoal, material, máquinas, instrumentos e equipamentos próprios ou de terceiros necessários à execução dos serviços” e “estrutura organizacional ou administrativa”.

São chamados elementos cadastrais aqueles dispostos nos incisos III e IV: “inscrição nos órgãos previdenciários” e “indicação como domicílio fiscal para efeito de outros tributos”.

Por fim, o último grupo de elementos, denominados acessórios e previstos no inciso V do referido artigo, indica a “permanência ou ânimo de permanecer no local”, por meio da “indicação do endereço em impressos, formulários, correspondências, *site* na internet, propaganda ou publicidade, contratos, contas de telefone, contas de fornecimento de energia elétrica, água ou gás, em nome do prestador, seu representante ou preposto”.

O Quadro 1, a seguir, reúne os grupos de elementos, previstos nos dispositivos da lei municipal, que deverão estar conjugados para determinar a existência de um estabelecimento prestador de serviços. A cada um desses grupos foi atribuída a denominação correspondente no respectivo quadro.

Quadro 1 – Elementos caracterizadores do estabelecimento prestador de serviço

Caracterização da unidade econômica ou estabelecimento prestador de serviço (elementos)	Materiais	– manutenção de pessoal, material, máquinas, instrumentos e equipamentos próprios ou de terceiros necessários à execução dos serviços; – estrutura organizacional ou administrativa.
	Cadastrais	– inscrição nos órgãos previdenciários; – indicação como domicílio fiscal para efeito de outros tributos.
	Acessórios	– indicação do endereço em impressos, formulários, correspondências, <i>site</i> na internet, propaganda ou publicidade, contratos, contas de telefone, contas de fornecimento de energia elétrica, água ou gás, em nome do prestador, seu representante ou preposto.

Fonte: elaboração do autor.

2.2. Simulação de estabelecimento prestador de serviço

A simulação de estabelecimento é caracterizada pelo fato de existir um estabelecimento real em um município (no caso concreto, no município de São Paulo) e um estabelecimento ficto (ou simulado) fora desse município.

Suponha-se que o evento p seja caracterizado elemento prestador de serviço no município de São Paulo e q seja caracterizado elemento prestador de serviço em outro município. O operador $\sim p$ significa que não há estabelecimento prestador de serviço no município paulistano (o que equivale afirmar, para este artigo, que ele é ficto) e, analogamente, o operador $\sim q$ indica a mesma situação, porém para outro município que não seja a capital.

Suponha ainda que tais eventos ocorram no curso de um processo de fiscalização em que foi constatado um estabelecimento em outro município, que o contribuinte alega ser o prestador de serviço, e outro em São Paulo, que alega tratar-se apenas de uma sala de reuniões e recepção de clientes. Tais alegações constituem as mais comuns no contencioso administrativo. Na análise do contexto probatório pela autoridade fiscal podem ocorrer as alternativas apresentadas no Quadro 2, a seguir.

Quadro 2 – Caracterização da simulação de estabelecimento

P	Q	Os dois estabelecimentos são prestadores de serviço. Não há simulação.
$\sim p$	$\sim q$	Não há estabelecimento prestador de serviço em nenhum dos dois municípios, logo não há simulação.
$\sim p$	Q	O estabelecimento prestador de serviço está em outro município. Não há simulação para São Paulo (em tese, poderia haver para outro município).
P	$\sim q$	O estabelecimento prestador de serviço está no município de São Paulo e o outro não possui os atributos para assim caracterizá-lo ($\sim q$ – estabelecimento ficto). Há simulação para São Paulo.

Fonte: elaboração do autor.

Portanto, há simulação de estabelecimento prestador de serviço na situação exposta na última linha do Quadro 2. Entretanto, quais são os elementos necessários e suficientes para afirmar que há estabelecimento em determinado município?

2.3. Os dados do CPOM que caracterizam o estabelecimento prestador de serviço

Como foi dito na introdução, visando reprimir a prática denominada “simulação de estabelecimento prestador de serviço”, a Administração Tributária do Município Paulistano instituiu o CPOM, o qual impõe uma obrigação tributária acessória destinada ao prestador de serviço estabelecido externamente à circunscrição territorial do município paulistano que venha a prestar serviço para tomador estabelecido nessa capital. Trata-se de uma inscrição desse prestador em cadastro da Secretaria Municipal da Fazenda.

Deferida a inscrição de um prestador no CPOM, cria-se a presunção relativa de que ele está estabelecido em outro município. Caso o prestador de serviço estabelecido em outro município não estiver inscrito no cadastro, o tomador paulistano deve realizar a retenção e o recolhimento do ISS incidente sobre a operação nos termos da regra-matriz de incidência da lei paulistana.

Verifica-se a conjugação de uma obrigação tributária acessória com a responsabilidade pelo recolhimento e retenção do ISS incidente sobre a operação. Esse mecanismo não possui caráter sancionatório algum, uma vez que não há imposição de multa, mas de alteração do sujeito passivo quanto ao pagamento do imposto.

O importante é destacar que os dados a serem fornecidos pelo contribuinte para cadastrar-se no CPOM são exatamente os dados que correspondem aos requisitos legais que caracterizam o estabelecimento prestador de serviço nos exatos termos estatuídos pela lei paulistana.

A primeira lei municipal que tratou do tema foi a Lei n. 14.042, de 30 de agosto de 2005, que inseriu os arts. 9º-A e 9º-B³ na Lei n. 13.701, de 24 de dezembro de 2003.

Os prestadores de serviço estabelecidos em outro município devem realizar sua inscrição no *site* <https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/fazenda/servicos/cpom/index.php?p=2388>,⁴ preenchendo a “Declaração de Prestadores de Serviço de Outros Municípios – Protocolo de Inscrição”, recebendo um número de “Protocolo de Inscrição – Declaração”, o qual valida a transmissão eletrônica do requerimento e insere os seguintes dados,⁵ que integram o cadastro a seguir. Os dados são referentes ao estabelecimento situado no outro município.

1) *Dados da empresa*: 1) CNPJ; 2) Razão social; 3) Data de início das atividades; 4) Código de Endereçamento Postal (CEP) do estabelecimento (em outro município); 5) Denominação do logradouro; 6) Número; 7) Complemento; 8) Bairro; 9) Município; 10) Unidade Federativa; 11) Número da inscrição imobiliária no município de origem; 12) *E-mail*; 13) Página *www* da empresa; e 14) Número de empregados na data da inscrição e nas RAIS enviadas nos dois anos anteriores.

2) *Dados imobiliários*: 1) Data de início das atividades do estabelecimento nesse endereço; 2) Número da inscrição imobiliária do estabelecimento; 3) Área construída; e 4) Informar se o imóvel é ou não alugado.

3) *Telefonia*: Os números das linhas e os respectivos valores das seis últimas contas.

4) *Energia elétrica*: 1) O número de identificação do solicitante da inscrição no CPOM na companhia de energia elétrica; e 2) O consumo de energia elétrica (em KWh) nos últimos seis meses.

3 O art. 9º-B não interessa ao presente artigo.

4 Acesso em: 23 maio 2019.

5 O CPOM solicita dados, uma vez que “retratam fatos crus”. Seria incorreto, a nosso ver, dizer que o CPOM solicita informações.

5) *Serviços*: Deve ser adicionado o item de serviço, não o subitem. Assim, poderão ser adicionados, por exemplo, os itens “1 – Serviços de informática e congêneres”, “2 – Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza”, e assim por diante. Não são passíveis de inserção no cadastro os subitens da lista, por exemplo, “1.01 – Análise e desenvolvimento de sistemas”.

6) *Sócios, titulares e diretores*: São inseridos os dados referentes ao nome e ao respectivo CPF, ou CNPJ (pois o direito societário admite pessoa jurídica como sócia).

7) *Dados do contador*: São cadastrados o CPF e o nome do contador, assim como o número do seu registro no Conselho Regional de Contabilidade.

8) *Responsável pelo requerimento da inscrição*: Nome e CPF daquele que está solicitando a inscrição no CPOM.

9) *Fotos*: As fotos podem ser enviadas anexas à solicitação da inscrição, desde que sejam digitalizadas, ou impressas com a documentação a ser enviada para a Secretaria Municipal da Fazenda.

3. Metodologia

No item anterior, foram apresentadas as informações exigidas do prestador de serviço estabelecido em outro município para se cadastrar no CPOM. O objetivo do cadastro foi impedir a prática da simulação de estabelecimento, mas a ocorrência de casos recentes é indicativa de que a prática persiste. As simulações de estabelecimento prestador de serviço continuam sendo julgadas pelo Conselho Municipal de Tributos (CMT). Assim, com o objetivo de analisar a existência de vulnerabilidade no CPOM, serão analisados acórdãos do CMT que decidiram sobre o tema da simulação de estabelecimento.

Observa-se, de plano, que não há como ter acesso ao universo de simulações (todos os casos que ocorrem). Por essa razão, será analisada a amostra possível (porque conhecida) das situações existentes, ou seja, os casos de simulação de estabelecimento que foram objeto de julgamento pelo CMT.

O primeiro objetivo dessa análise dos acórdãos é identificar o perfil da simulação de estabelecimento. Nesse sentido, inicialmente serão apresentadas a frequência da ocorrência da simulação nos municípios e os itens de serviços correspondentes em que se observou o maior número de simulações.

O segundo objetivo da análise é analisar a vulnerabilidade do CPOM a essas práticas. Em outras palavras, o que se pretende é avaliar o porquê de o CPOM não estar conseguindo impedir integralmente a prática da simulação de estabelecimento.

Para isso, em primeiro lugar, serão examinados os parâmetros utilizados para provar a ocorrência da simulação, sendo apontada a frequência de sua utilização nos acórdãos analisados.

Esses parâmetros utilizados nos julgamentos serão analisados a fim de que se verifique a existência de compatibilidade entre eles e os requisitos legais que determinam a existência jurídica do estabelecimento prestador de serviço e também entre eles e os dados inseridos por ocasião da inscrição no CPOM, o que remete a uma breve análise operacional⁶ do cadastro.

Em terceiro lugar, serão analisados o *modus operandi* do agente simulador e a estrutura do CPOM, por meio do estudo de cinco casos. Essa análise será utilizada para demonstrar uma eventual vulnerabilidade no CPOM relativamente à conduta dos agentes simuladores. Em razão da relevância dos valores envolvidos, o caso a ser utilizado neste artigo é da empresa Âmbar.

A coleta das decisões foi realizada entre os dias 27 de dezembro de 2015 e 3 de janeiro de 2016, no sítio: <http://sagror.prefeitura.sp.gov.br/ManterDecisoes/pesquisaDecisoesCMT.aspx>, com a palavra-chave “simulação de estabelecimento”. Foram obtidos inicialmente 467 acórdãos. Em seguida, 11 decisões foram descartadas por não pertencerem ao objeto de análise, sendo, portanto, analisados 456 acórdãos.

6 Quanto à análise operacional, se deu por meio da análise das Portarias SF n. 101, de 7 de novembro de 2005, e SF n. 118, de 29 de dezembro de 2005. Foram também analisados os dados necessários para a inscrição do interessado, os quais são solicitados no sítio eletrônico: <https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/fazenda/servicos/cpom/index.php?p=2388>, preenchendo a “Declaração de Prestadores de Serviço de Outros Municípios – Protocolo de Inscrição”.

Os parâmetros utilizados nas decisões dos conselheiros foram tabulados em uma planilha, na qual foram indicados os seguintes dados: o número do processo; a câmara julgadora; o item de serviço; o nome do contribuinte; o local (município) em que ocorreu a simulação. Foram selecionados os seguintes parâmetros: vistoria *in loco*; Relação Anual de Informações Sociais (RAIS); fatura de energia elétrica; conta telefônica; contrato de locação; informações da internet; contrato de prestação de serviços. Cada um desses dados e parâmetros constituem uma coluna da planilha, assim, todos os dados de um mesmo processo constarão em uma mesma linha.

Para identificar se o parâmetro foi ou não considerado no julgamento administrativo, utilizou-se o sistema binário, segundo o qual o número "1" indica que determinado parâmetro foi considerado pelos conselheiros julgadores; o número "0" indica que o parâmetro não foi considerado no julgamento.

Esses parâmetros constituem o reconhecimento pela autoridade julgadora quanto à ocorrência da simulação de estabelecimento, ou seja, são as provas que fundamentaram a decisão.

4. Apresentação dos resultados

Nos 456 processos analisados, verifica-se a existência de 54 unidades de julgamento. Isso porque vários processos podem formar uma unidade, pois são referentes a uma mesma simulação de estabelecimento. Em razão disso, foram analisados 363 casos de simulação.

4.1. A geografia da simulação de estabelecimento

Na análise do número de simulações por município, observou-se que as simulações estão distribuídas em 46 municípios. Houve casos em que a simulação ocorreu por meio da migração de estabelecimento para outras municipalidades, como se observou no caso do PA 2011-0.258.254-5, em que a simulação se arrastou por meio da migração do estabelecimento ficto entre os municípios de Barueri, Poá

e Santana do Parnaíba. Verifica-se uma concentração de casos de simulação nesses três municípios, correspondendo a um pouco acima de 70% dos casos de simulação (70,77%). Os demais casos de simulação correspondentes a quase 30% restantes se distribuem em 43 municipalidades. A Tabela 1, a seguir, expõe os números:

Tabela 1 – Distribuição do número de simulações nos casos analisados do CMT

	Simulações	%
Santana do Parnaíba	120	32,79%
Barueri	84	22,95%
Poá	55	15,03%
Outros	107	23,23%
Total	366	100,00%

Fonte: elaboração do autor.

4.2. Os serviços com maior incidência de simulação

Constatou-se que há casos em que o prestador de serviço está inscrito em mais de um item de serviço⁷. Os serviços em que se verificou o maior número de simulações foram os itens 17 – “Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres”,⁷ – “Serviços de informática e congêneres”, 10 – “Serviços de intermediação e congêneres” e 14 – “Serviços relativos a bens de terceiros”. Esses itens são os serviços constantes da lista anexa do art. 1º da Lei Municipal n. 13.701/2003. A somatória do número de simulações relativamente a esses quatro itens de serviço corresponde a 79,17% dos casos. Somente a somatória do número de simulações dos dois primeiros, itens 1 e 17, perfazem 62,14% dos casos.

⁷ No processo administrativo (PA) 2010-0.300.471-3, o contribuinte é prestador dos serviços compreendidos nos subitens 1.05 e 1.07.

Especial destaque quanto a esses dois itens: no primeiro caso, item 1, os subitens 1.07 – “Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados”, com 26,42% dos casos do item 1 e 1.06 – “Assessoria e consultoria em informática”, com 23,58% sobre a mesma base. No segundo caso, quanto ao item 17, destaca-se o subitem 17.01 – “Assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros itens desta lista; análise, exame, pesquisa, coleta, compilação e fornecimento de dados e informações de qualquer natureza, inclusive cadastro e similares” responde por 46,38%. O subitem 17.06 – “Propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários” vem em seguida, com 20,29% dos casos de simulação, relativamente ao número de simulações do item 17.

4.3. As provas apreciadas nos processos

Para analisar por que o CPOM não conseguiu evitar parte das simulações que ocorreram, foram registrados, a partir da leitura de cada acórdão, os elementos que formaram a convicção do julgador. Esses elementos se encontram relacionados na Tabela 2, a seguir, relativamente aos 456 processos analisados.

Tabela 2 – Frequência de tipo de provas analisadas nos julgamentos

Vistoria <i>in loco</i>	60,06%
RAIS	48,03%
Fatura energia elétrica	14,69%
Fatura conta telefônica	13,16%
Contrato de locação	26,54%
Informações da internet	13,16%
Contrato prestação serviço	6,80%

Fonte: elaboração do autor.

A Tabela 2 não se refere ao teor probatório dos elementos que relaciona. Os números refletem tão somente quantas vezes esses elementos contribuíram para a formação de convicção do julgador no conjunto dos processos analisados.

5. Discussão dos resultados

A seguir, os dados obtidos serão analisados a fim de verificar a existência de vulnerabilidades no CPOM.

5.1. O CPOM e a simulação de estabelecimento

Em primeiro lugar, foram analisados qualitativamente se os dados solicitados, quando o prestador de outro município se cadastrar no CPOM, correspondem às provas hábeis a demonstrar os requisitos materiais, cadastrais e acessórios, os quais estão previstos em lei e que caracterizam a existência do estabelecimento prestador de serviço. Em seguida, relativamente às decisões proferidas pelo CMT, foi verificado se os parâmetros de julgamento, ou seja, se as provas (ou a ausência delas) possuem correspondência com os dados solicitados na inscrição do CPOM e, por via reflexa, aos requisitos legais caracterizadores do estabelecimento prestador de serviço. Verificou-se existir essa correspondência entre os três. Alguns exemplos podem ser mencionados: a RAIS é um documento exigido quando da inscrição no CPOM e que está relacionado a demonstrar a existência de elemento material, relativamente à manutenção de pessoas no estabelecimento. Ocorre que é exigido esse documento na inscrição no CPOM para que reste demonstrado que há estrutura de pessoal no estabelecimento alienígena. Pode ser que, no instante da inscrição, havia 10 funcionários, mas no ano seguinte, restou apenas 1 e os demais migraram para um estabelecimento da capital. Nesse caso, constata-se que o estabelecimento de outro município perdeu a sua

capacidade de prestar serviço e que a prestação ocorre no estabelecimento de São Paulo. A fatura de energia elétrica é outro parâmetro que permite identificar o ocupante do imóvel, ou seja, se o prestador está estabelecido no local, e o consumo permite inferir, conforme o tipo de serviço, se a atividade está sendo prestada nesse local. A constatação da presença é resolvida com a vistoria *in loco*. Os contratos de locação também auxiliam na decisão, pois indicam algumas características dos imóveis e, quando cotejados os valores de locação entre os dois estabelecimentos, dentro e fora do município de São Paulo, podem demonstrar fato que atenta contra a racionalidade econômica e que constitui um indício de simulação: não faz sentido, por exemplo, alugar uma "sala de reunião com clientes" por dez mil reais, enquanto as instalações da empresa ficam em um lugar afastado da capital, com aluguel de setecentos reais. Verifica-se assim que os aspectos analisados, tanto na inscrição do CPOM quanto nos julgamentos do CMT são aptos a demonstrar a existência (e também a inexistência) do estabelecimento prestador de serviço, demonstrando, conforme o caso, a ocorrência (ou não) de simulação de estabelecimento prestador de serviço.

Por outro lado, como foi visto, a simulação de estabelecimento está caracterizada pela existência de um estabelecimento real em São Paulo e um estabelecimento ficto fora desse município. Analisando os dados inseridos quando da inscrição no CPOM, observou-se que o cadastro está voltado para fora do município, ou seja, ele está desenhado para detectar somente uma das pontas da simulação. O cadastro não solicita qualquer dado referente a estabelecimento localizado em sua circunscrição territorial. Por um lado, esses estabelecimentos estão no Cadastro de Contribuintes Mobiliários (CCM) da Secretaria Municipal da Fazenda, mas não há qualquer cruzamento de dados entre esse cadastro e o CPOM.

A análise de um caso emblemático permite que se verifique nos detalhes o significado dessa afirmação. O caso Âmbor está nos autos do processo administrativo n. 2012-0.343.149-6, julgado em 3 de outubro de 2013. Ele trata de uma denúncia feita por uma funcionária à Administração Tributária Paulistana, na qual uma apresentadora de televisão simulava estabelecimento prestador de serviço em município vizinho a São Paulo e que utilizava duas pessoas jurídicas

estabelecidas no mesmo local, sendo que essas pessoas estavam inscritas no CCM de São Paulo, possuíam o mesmo quadro societário e a mesma atividade-fim.

Âmbar era uma das empresas (a outra era B&M Agência de Eventos e Editora Ltda.) e havia cancelado sua inscrição na Administração Tributária Paulistana. O estabelecimento ficto estava sediado em Barueri. A fiscalização apurou que as duas empresas tinham o mesmo quadro societário e a mesma atividade-fim. Os casos que foram objeto da nossa análise encontram-se no Quadro 3, a seguir.

Quadro 3 – Casos analisados para verificar vulnerabilidades no CPOM

Caso	Processo n.	Fato constatado
1	2013-0.009.706-6	Sucessão de estabelecimentos fictos em município distintos (vulnerabilidade da obsolescência dos dados – necessidade de atualização cadastral dos inscritos).
2	2014-0.359.676-6	Prestador de serviço inscrito no CPOM que praticou simulação (o CPOM está voltado para fora do município. Deveria haver rotinas de processamento com o CCM).
3	2014-0.144.026-2	Estabelecimentos de prestadores distintos no mesmo local (o CPOM necessita de rotinas de processamento para verificar os dados constantes desse cadastro).
4	2012-0.343.149-6	Estabelecimento prestador em São Paulo sem inscrição cadastral – estabelecimento clandestino (necessidade de o CPOM acessar dados das concessionárias de serviço público).
5	2012-0.343.149-6	Estabelecimento em São Paulo com inscrição cancelada, mas permanecendo a prestar serviço (CPOM precisa interagir com o CCM).

Fonte: elaboração do autor.

Portanto, verifica-se uma primeira vulnerabilidade do CPOM, que é a tentativa de detectar a simulação de estabelecimento prestador de serviço com base somente no estabelecimento ficto situado fora da municipalidade. Observou-se que, no caso Âmbar, o procedimento de fiscalização iniciou-se em razão de uma denúncia de uma ex-funcionária da empresa, a qual apontou

a existência do estabelecimento real no município de São Paulo. Assim, sem a denúncia anônima, o CPOM, da forma como está em operação hoje, não foi suficiente para detectar a fraude.

Este caso demonstra o principal problema do CPOM, que é não visualizar os estabelecimentos localizados no município paulistano, ou seja, uma vulnerabilidade expressiva. A questão que surge é: como o CPOM poderia detectar estabelecimentos reais localizados na circunscrição territorial paulistana?

O primeiro problema do cadastro que resulta dessa análise é que o CPOM tem uma natureza estática, funcionando apenas como um banco de dados. Todos os dados inseridos na ocasião da inscrição no CPOM ficam somente armazenados. Poderiam ser submetidos a rotinas de processamento que transformassem esses dados em informação, mas não são.

Mas indícios para identificação de estabelecimentos reais no município de São Paulo poderiam ser obtidos de duas formas: a primeira, com a utilização do cadastro imobiliário, no qual os prestadores de serviço podem ser proprietários de imóveis, o que apontaria sua localização, realizando o cruzamento dos dados do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) com o Setor Quadra Lote (SQL), que são os números dos imóveis na Administração Tributária.

Outra forma para abranger os casos de locação seria por intermédio do convênio com prestadoras de serviços públicos de energia elétrica, água ou gás. Nesse caso, elas forneceriam os arquivos onde constam os CNPJs dos usuários dos serviços públicos. Esses arquivos podem informar, por meio de uma rotina de processamento, a localização do prestador de serviço que não esteja cadastrado na Administração Tributária. A outra forma de detectar as empresas é por meio do Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) dos sócios, com a celebração de um convênio com a Receita Federal, que informasse as empresas e seus respectivos endereços em que determinado sócio de empresa se inscreveu no CPOM. Com isso, um estabelecimento sonegado à fiscalização tributária municipal seria detectado pelo convênio da administração tributária federal. Tais convênios são possíveis, conforme dispõe o art. 198, § 2º, do Código Tributário Nacional (CTN).

Observou-se também que os dados do CPOM são estáticos: é necessária uma atualização periódica dos dados dos prestadores de serviço de outros

municípios para que a base de dados não fique obsoleta, a ponto de não mais refletir a realidade fática de seus inscritos.

6. Conclusões

As análises realizadas permitiram concluir que há ajustes a serem feitos no CPOM de forma que ele possa desempenhar melhor sua função para a qual foi implementado. Corrobora essa conclusão o fato de que operações de fiscalização realizadas pela Secretaria Municipal da Fazenda têm detectado a existência de simulações, das quais resultam a lavratura dos autos de infração que inauguram o contencioso administrativo tributário, demonstrando que as simulações, não obstante a existência do cadastro, continuam a ser praticadas, inclusive por pessoas inscritas nesse cadastro, demonstrando a sua vulnerabilidade.

Observou-se que o primeiro problema do cadastro é o fato de ele estar voltado para a detecção do estabelecimento ficto fora do município de São Paulo, o que constitui uma das pontas da simulação. Seria necessário que ele tivesse a perspectiva de dentro do município. Isso poderia ser realizado, uma vez que a Secretaria da Fazenda possui o cadastro imobiliário, e sua utilização permitiria a detecção do estabelecimento que efetivamente presta serviço em nome daquele a partir do qual a simulação é praticada. O CCM pode auxiliar a detecção de estabelecimentos situados na circunscrição territorial de São Paulo por meio de rotinas específicas de processamento.

Com a utilização do quadro societário das empresas (CPFs), é possível realizar o cruzamento desses dados com os dados inseridos no CPOM para que haja uma ação específica relativamente a casos que levantarem suspeitas. Tais cruzamentos poderiam ser igualmente feitos com as concessionárias de serviços públicos.

O segundo problema identificado foi o CPOM possuir caráter estático, conferindo-lhe a natureza de banco de dados, o que limita sua atuação. Revela-se necessária a implantação de rotinas de verificação que realizem

o cruzamento dos dados. A entrada desses dados, bem como as rotinas de verificação e processamento com o fornecimento de informações, remete ao conceito de sistema de informações. Além disso, o banco de dados necessita de atualização periódica.

Destarte, o CPOM deveria deixar sua natureza estática para se tornar um sistema de informações (sugere-se a denominação Sistema de Informações de Prestadores de Outros Municípios [SIPOM]), auxiliando as ações de fiscalização relativamente à prática da simulação de estabelecimento prestador de serviço. Assim, a partir dos diversos bancos de dados existentes em outras esferas das Administrações Tributárias e também aqueles a serem obtidos das concessionárias de serviços públicos, a realização de rotinas de processamento tornaria possível a obtenção de informações de forma a abastecer a fiscalização para realizar ações específicas relativamente aos agentes simuladores de estabelecimentos prestadores de serviço, além de constituir o contexto probatório para a manutenção dos autos de infração ora lavrados.

Referências

BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

BATISTA, Luís Rogério Sawaya. Simulação de estabelecimento, fraude e responsabilidade de administradores. In: PINTO, Sergio Luiz de Moraes; MACEDO, Alberto; ARAÚJO, Wilson J. (coord.). *Gestão tributária municipal e tributos municipais*. São Paulo: Quartier Latin, 2012. v. II.

BEVILACQUA, Clóvis. *Teoria geral do direito civil*. Campinas: Servanda, 2007.

BRASIL. Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp116.htm. Acesso em: 19 maio 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FERRAGUT, Maria Rita. *As provas e o direito tributário. Teoria e prática como instrumentos para a construção da verdade jurídica*. São Paulo: Saraiva, 2016.

FUSO, Rafael Correia. Simulação de estabelecimento e a exigência do ISS. In: MACEDO, Alberto; DÁCOMO, Natália De Nardi (coord.). *ISS pelos conselheiros julgadores*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

GIANNASI, Celso. O ISS – Imposto Sobre Serviços – como foco da guerra fiscal dos municípios. In: MACEDO, Alberto; DÁCOMO, Natália De Nardi (coord.). *ISS pelos conselheiros julgadores*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

GOMES, Orlando. *Introdução ao direito civil*. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

GONÇALVES, Alexandre Tadeu Navarro Pereira. Autuações por descon sideração dos atos e negócios jurídicos por falta de propósito comercial ou abuso da forma – enfoque em casos de ITBI-IV. In: PINTO, Sergio Luiz de Moraes; MACEDO, Alberto; ARAÚJO, Wilson J. (coord.). *Gestão tributária municipal e tributos municipais*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

MACEDO, Alberto. ISS e sujeição passiva. In: PINTO, Sergio Luiz de Moraes; MACEDO, Alberto; ARAÚJO, Wilson J. (coord.). *Gestão tributária municipal e tributos municipais*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

MACEDO, Alberto. ISS – prova e procedimentos na fiscalização de estabelecimentos de fora do município. In: NEDER, Marcos Vinícius; DE SANTI, Eurico Diniz; FERRAGUT, Maria Rita (coord.). *A prova no processo tributário*. São Paulo: Dialética, 2010.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

SÃO PAULO. Prefeitura Municipal. Disponível em: <http://sagror.prefeitura.sp.gov.br/ManterDeciso es/pesquisaDeciso esCMT.aspx>. Acesso em: 27 dez. 2015 a 3 jan. 2016.

SÃO PAULO. Prefeitura Municipal. Disponível em: <http://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/>. Acesso em: 27 dez. 2015 a 3 jan. 2016.

SILVA, Regina Vitória Garcia e. A simulação de estabelecimento prestador de serviço e os critérios para o dimensionamento do fato jurídico tributário e quantificação da base impositiva. In: MACEDO, Alberto; DÁCOMO, Natália De Nardi (coord.). *ISS pelos conselheiros julgadores*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

STAIR, Ralph M.; REYNOLDS, George W. *Princípios de sistema de informação*. Tradução da 9ª edição norte-americana. São Paulo: Cengage Learning, 2010.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. As provas de unidade econômica ou profissional para fins de exigência do ISSQN. In: PINTO, Sergio Luiz de Moraes; MACEDO, Alberto; ARAÚJO, Wilson J. (coord.). *Gestão tributária municipal e tributos municipais*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

TÔRRES, Heleno Taveira. Conceito de estabelecimento como critério de solução de conflitos no ISS. In: PINTO, Sergio Luiz de Moraes; MACEDO, Alberto; ARAÚJO, Wilson J. (coord.). *Gestão tributária municipal e tributos municipais*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002.

Prefácio ao Artigo 7, “Os desafios do tratamento tributário de ativos contingentes no âmbito de operações de fusões e aquisições”

Sinto-me honrado e feliz em prefaciá a publicação do artigo “Os desafios do tratamento tributário de ativos contingentes no âmbito de operações de fusões e aquisições”, de autoria de Mariana Monte Alegre de Paiva.

Trata-se de publicação de texto decorrente do trabalho apresentado para a conclusão do Mestrado Profissional da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV DIREITO SP), na linha de Direito Tributário, em dezembro de 2017.

Como orientador de Mariana, pude acompanhar com orgulho e admiração o desenvolvimento de cada etapa do seu excelente trabalho de conclusão, desde a escolha do tema e as pesquisas iniciais até a brilhante defesa em banca composta por mim e pelos estimados colegas Elidie Bifano (professora da FGV DIREITO SP), José Marcelo Proença (professor da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo [FDUSP] e da FGV DIREITO SP) e Gustavo Lian Haddad (sócio do Lefosse Advogados).

A atribuição de nota máxima pela banca e a subsequente premiação do trabalho como um dos três melhores da linha de Direito Tributário do Mestrado

Profissional da FGV DIREITO SP coroaram a conquista, merecidíssima, de uma aluna que se engajou com afinco e talento nas aulas, nas pesquisas e nas atividades de orientação.

Como resultado natural da combinação desse engajamento com a capacidade intelectual da autora, a comunidade jurídica foi brindada com um trabalho de qualidade ímpar, que aborda com profundidade um dos temas mais importantes da estruturação de operações de fusão e aquisição.

É assim que, permeado de análises críticas e exemplos práticos, o trabalho sistematiza a tributação de mecanismos contratuais de flexibilização da determinação do preço em fusões e aquisições, esclarecendo os contornos e impactos fiscais das principais controvérsias sobre as cláusulas de *earn out*, *holdback* (e o mecanismo de depósitos em *escrow accounts*), ajuste de preço e indenização.

Ao final, considerando essas controvérsias tributárias, o trabalho apresenta reflexões, recomendações e sugestões de redação contratual e de preparação de documentação pré-fechamento e pós-fechamento em operações de fusão e aquisição.

O texto também conta com o mérito de ser fluente e didático. As questões complexas da tributação dos mecanismos contratuais de ajuste de preço em operações de fusões e aquisições são abordadas de forma prática e acessível.

Que Mariana continue a pesquisar e publicar, contribuindo valiosamente com estudos profundos, mas ao mesmo tempo práticos, de questões relevantes da tributação pátria.

Flavio Rubinstein

Professor da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas (FGV DIREITO SP) e da Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getulio Vargas (FGV EAESP). Mestre em Direito pela Harvard Law School (EUA). Doutor e Mestre em Direito Financeiro pela Universidade de São Paulo (USP). Sócio do escritório Vettori, Rubinstein & Foz Advogados.

7. Os desafios do tratamento tributário de ativos contingentes no âmbito de operações de fusões e aquisições

Mariana Monte Alegre de Paiva¹

1. Introdução: os ativos contingentes no contexto das operações

Operações de fusões e aquisições (“M&A”) são naturalmente cercadas de complexidades de diferentes naturezas. Negocialmente, as partes têm o mesmo objetivo final – qual seja, realizar a venda e concretizar o *deal* –, mas individualmente têm interesses conflitantes, pois o vendedor quer alienar a sua participação societária na empresa-alvo (*target*) pelo maior valor possível e se

¹ Graduada pela 1ª turma da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas (FGV DIREITO SP), em 2009. Pós-graduada em Economia pela Escola de Economia de São Paulo da Fundação Getulio Vargas (FGV EESP). Mestre em Direito Tributário pela FGV DIREITO SP. Advogada de Pinheiro Neto Advogados.

esquivar de ofertar garantias ao comprador, enquanto este pretende pagar o mínimo possível e obter o máximo de proteções contratuais. Esse conflito de interesses se verifica, na realidade, em qualquer tipo de operação de compra e venda, mas é potencializado quando tratamos de grandes operações que ocorrem em mercados competitivos e dinâmicos, com fortes pressões sobre as partes envolvidas.

Além disso, há conflitos de natureza econômica que decorrem de limitações naturais, como é o caso da assimetria de informações, tratada pela Economia como uma “falha de mercado”,² ou de restrições de comportamento das próprias partes envolvidas, como a racionalidade limitada e enviesada,³ o otimismo exagerado ou a aversão ao risco,⁴ que não deixam de ser “falhas” dos indivíduos.

A assimetria de informações, por exemplo, pode pôr em risco o desfecho do negócio: com o ritmo acelerado do mercado e em razão da dificuldade de obter e analisar todas as informações e documentos, é relativamente normal que o vendedor não consiga avaliar, de forma completa, todos os aspectos necessários do seu investimento, e, desse modo, que alcance uma análise financeira distinta daquela do vendedor, apresentando um *valuation* do negócio diferente daquele que o vendedor esperava. Incompatibilidades como esta, porém, podem ser tratadas contratualmente: por exemplo, o comprador pode condicionar um pagamento adicional de preço à confirmação de determinada variável financeira, por meio do mecanismo conhecido como *earn out*,⁵ alinhando as expectativas com o vendedor e alcançando um consenso quanto ao *valuation*.

2 Vide as lições de COOTER, Robert; ULEN, Thomas. *Law and Economics*. 6. ed. *Berkeley Law Books*, 2016. Disponível em: <http://scholarship.law.berkeley.edu/books/2>. Acesso em: 19 maio 2019.

3 Vale conferir os comentários de POSNER, Richard. *Economics analysis of law*. *Aspen Casebook Series*. 8. ed., 2011.

4 Veja ainda SUNSTEIN, Cass R. *Behavioral analysis of law*. *Program in Law & Economics Working Paper n. 46*, 1997. Disponível em: http://chicagounbound.uchicago.edu/law_and_economics/79/. Acesso em: 19 maio 2019.

5 *Earn out* consiste em uma parcela do preço de aquisição cujo pagamento é postergado para um momento futuro, a depender de determinada condição acordada entre as partes.

Já no que tange às restrições das próprias partes, cumpre mencionar que são objeto de intenso estudo no âmbito da Economia, em especial no ramo da economia comportamental, que tem como objetivo evidenciar que o indivíduo nem sempre age de forma tão racional quanto esperado.

Frise-se que a racionalidade limitada e enviesada, o otimismo exagerado e a aversão ao risco impactam diretamente nas negociações em operações de fusões e aquisições. A visão enviesada e o otimismo exagerado, por exemplo, podem levar um vendedor a superestimar os ativos da sua empresa e, da mesma maneira, a subestimar os passivos, entrando em choque com o comprador.

Contudo, o comprador também pode sofrer com essas limitações, de modo que um comprador com um perfil comportamental mais agressivo e mais afeito ao risco, por exemplo, que queira muito fechar o negócio, pode acabar avaliando com menos cuidado e atenção passivos e problemas na empresa-alvo, subestimando aspectos que podem prejudicar o desempenho futuro do negócio. Por outro lado, é bastante comum que um comprador mais avesso ao risco tente negociar diferentes garantias para se proteger contra futuros reveses que podem afetar o seu investimento, insistindo em cláusulas de indenizações mais amplas, retenção de parte do preço (*holdback*⁶ ou *escrow*),⁷ ajuste de preço negativo, etc.

Felizmente, mecanismos contratuais de ajustes de preço, como é o caso do *earn out*, do *holdback* e *escrow*, da indenização, entre outros, existem para mitigar e resolver os conflitos entre as partes que decorrem tanto de falhas de mercado como de falhas comportamentais.

A sua importância é absolutamente inegável e, justamente por isso, a sua utilização é bastante comum em operações de M&A. Esses mecanismos de

6 *Holdback* é forma de retenção de preço, isto é, quando uma parcela do preço de aquisição é retida pelo comprador, para fins de garantia, que somente será efetivamente paga no caso de verificação de determinadas condições acordadas entre as partes.

7 *Escrow* (conta-garantia) se verifica quando uma parcela do preço de aquisição é retida pelo comprador, para fins de garantia, e depositada em uma conta específica, e sua liberação depende de determinadas condições acordadas entre as partes.

ajuste podem ser utilizados de forma individual ou conjunta, mas fato é que são ferramentas-chave para viabilizar muitos negócios.

Além de serem desafiadores do ponto de vista de negociação, do ponto de vista do direito tributário esses mecanismos também apresentam dificuldades, uma vez que a atual regulamentação não aborda de forma completa e totalmente esclarecedora os impactos tributários deles decorrentes.

Assim, na prática, uma vez terminada a negociação e celebrado o negócio, as partes têm que se preocupar com as consequências tributárias que podem advir das condições contratuais compactuadas.

No contexto dessa importante discussão, recentemente, especial atenção tem sido dada aos chamados ativos contingentes. A expressão não é propriamente jurídica, mas em verdade contábil, e sua definição encontra-se no Pronunciamento Técnico n. 25, divulgado em 16 de setembro de 2009 pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).

Segundo tal norma, como o próprio nome diz, ativos contingentes envolvem benefícios econômicos para a empresa, mas que, por serem contingentes, ainda não foram concretizados, pois dependem de eventos futuros e incertos. O Pronunciamento Técnico n. 25 fornece um bom exemplo: “uma reivindicação que a entidade esteja reclamando por meio de processos legais, em que o desfecho seja incerto”.

Os ativos contingentes têm como premissa, necessariamente, a insegurança na sua realização: a empresa ainda não tem certeza do seu ganho. Tratando do tema, Gilberto Santiago Silva Santos et al.⁸ fazem um paralelo

8 Segundo os autores: “Os ativos contingentes podem ser considerados uma espécie de provisão, pois a entidade registra no momento atual algo que irá ter efeito positivo futuro no seu fluxo de caixa, segundo Ribeiro, Ribeiro, e Weffort (2013), as provisões são fundamentais dentro de um sistema contábil e atendem ao regime de competência dos fatos ocorridos, diferenciando-se do regime de caixa que depende da movimentação, entrada ou saída, de recursos de financeiros”. SANTOS, Gilberto Santiago Silva; TOSTA, Michel de Matos; DIAS, Rayla dos Santos Oliveira; SZUSTER, Natan. CUE484 – o reconhecimento do ativo contingente nas demonstrações contábeis das companhias abertas: uma análise dos processos administrativos sancionadores da Comissão de Valores Mobiliários (CVM). *XII Congresso da*

interessante com as provisões, ao comentarem que os ativos funcionariam de forma similar, mas oposta, na medida em que a empresa aponta algo que poderá gerar benefícios futuros; no caso das provisões, indica o valor que poderá implicar desembolsos futuros.

Justamente por causa dessa incerteza que o CPC não autoriza o reconhecimento desses ativos nas demonstrações contábeis, uma vez que “pode tratar-se de resultado que nunca venha a ser realizado”. No entanto, ressalva que “quando a realização do ganho é praticamente certa, então o ativo relacionado não é um ativo contingente e o seu reconhecimento é adequado”.

Não é fácil identificar e mensurar um ativo contingente. A expressão utilizada pela norma contábil “realização de ganho praticamente certa” envolve um alto grau de subjetividade e são comuns as situações em que os advogados, contadores e auditores apresentam opiniões distintas quanto ao reconhecimento do ativo. Filipe Carneiro Sousa, Rodrigo Araujo Alves e Odilanei Moraes dos Santos⁹ abordam justamente essas dificuldades,

Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (ANPCONT), João Pessoa, 2018. Disponível em: http://www.anpcont.org.br/pdf/2018_CUE484.pdf. Acesso em: 25 jan. 2019.

9 Os autores destacam que: “De acordo com Sousa e Coelho (2017), o tema é controverso. O estudo elaborado pelos autores analisou as opiniões de contadores preparadores de DC e as opiniões de auditores independentes, evidenciando a divergência entre os próprios contadores, entre os próprios auditores independentes, além das divergências entre estes dois grupos. Ainda segundo o estudo dos autores, os contadores e auditores externos julgaram ser necessário o aprimoramento da norma contábil (Pronunciamento Técnico CPC 25) e a implementação de mais exemplos práticos para auxiliar a aplicação da norma, principalmente, considerando que uma divergência de opinião entre preparadores de DC e seus auditores independentes pode ensejar uma ressalva no relatório de auditoria (Sousa, 2017)”. SOUSA, Filipe Carneiro; ALVES, Rodrigo Araujo; SANTOS, Odilanei Moraes. O tratamento contábil dos ativos contingentes sob a ótica da Comissão de Valores Mobiliários (CVM). *XVIII USP International Conference in Accounting*, São Paulo, 25 a 27 de julho de 2018. Disponível em: <https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:pqhogfhPsVYJ:https://congressosp.fipecafi.org/anais/Anais2018/ArtigosDownload/1132.pdf+&cd=4&hl=pt-PT&ct=clnk&gl=br>. Acesso em: 15 jan. 2019.

alertando, inclusive, para a necessidade de maiores esclarecimentos por parte das regras contábeis.

Note-se que os ativos contingentes podem ser de diferentes naturezas: cível, administrativa, tributária, etc. Um exemplo interessante e atual vale ser mencionado: medidas judiciais tributárias ajuizadas para pleitear o direito de excluir o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) da base de cálculo do Programa de Integração Social (PIS)/Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins). Em março de 2017, o Supremo Tribunal Federal (STF) julgou o *leading case* sobre a matéria e reconheceu o direito dos contribuintes de proceder com tal exclusão.¹⁰ Como consequência da declaração da inconstitucionalidade pelo STF, foi reconhecido o direito dos contribuintes de recuperar os valores indevidamente pagos no passado a título de PIS/Cofins.

Com a decisão favorável do STF, e considerando que milhares de empresas já tinham ingressado no passado com medidas judiciais, a União se deu conta dos absurdos valores que seriam restituídos como créditos de PIS/Cofins. Dados os vultosos valores, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) logo reagiu e pleiteou ao STF a modulação de efeitos para postergar no tempo os efeitos da decisão e, assim, evitar o pagamento de todas as restituições que seriam devidas com fundamento no julgamento.¹¹

Passado mais de um ano do pedido de modulação, o STF ainda não examinou o tema e muitas empresas titulares de valores substanciais de créditos já começaram a buscar suas restituições e compensações.

No âmbito de uma negociação, como as partes vão tratar o recebimento desses créditos de PIS/Cofins? Uma série de dúvidas surge. É normal, dados os problemas mencionados anteriormente, que as partes discordem sobre sua precificação: quais as chances de o ativo contingente se materializar?

10 Em 15-03-2017, o STF, na sistemática da repercussão geral, julgou o RE 574.706, por 6 votos a 4. A ata de julgamento foi publicada em 20-3-2017 e o acórdão em 2-10-2017.

11 Em 19-10-2017, a PGFN opôs embargos de declaração, requerendo a modulação de efeitos para que a exclusão do ICMS na base do PIS/Cofins seja eficaz após o julgamento dos próprios embargos.

Qual o horizonte temporal para sua materialização? Há riscos de posterior questionamento? Quanto vale realmente esse ativo, o seu valor é controverso e pode ser objeto de discussão? No caso do ICMS na base do PIS/Cofins, a discussão ganha contornos ainda mais difíceis: e o risco de o STF modular os efeitos de sua decisão? Diante disso, é comum que vendedor e comprador não cheguem facilmente a um acordo, especialmente porque a incerteza é inerente a essa discussão.

Normalmente, as seguintes situações se verificam na prática: (i) o comprador precifica o ativo e paga por ele, cabendo, no caso de materialização futura, todos os direitos a ele relativos; ou (ii) o vendedor continua fazendo jus ao ativo e, quando materializado no futuro, terá direito ao respectivo ganho. Na segunda hipótese, que será examinada neste artigo, é que surgem as complicações: mas a empresa-alvo receberá o ganho? Como será repassado ao vendedor? Por meio de indenização? Reembolso? Ajuste de preço? São diversos os arranjos contratuais e muitas as dificuldades.

O objetivo do presente artigo é justamente explorar algumas situações envolvendo ativos contingentes e explorar os possíveis tratamentos tributários que decorrem dos diferentes arranjos contratuais, a fim de evidenciar os impactos tributários que podem resultar e a necessidade de as partes ponderarem bem sobre tais impactos no momento em que acordarem sobre o mecanismo contratual.

2. Possíveis mecanismos contratuais e seus tratamentos tributários

Os ativos contingentes, como vimos, encontram regulamentação contábil nas normas editadas pelo CPC, mas não há similar regulamentação no âmbito tributário, na medida em que o seu pagamento se dá mediante utilização de determinada figura jurídica que pode variar caso a caso. Essa aparente liberdade das partes em eleger a figura jurídica que melhor se adéqua aos seus interesses tem, contudo, consequências tributárias, de modo que é

preciso refletir, em cada caso, se de fato o negócio jurídico reflete a realidade e quais os impactos no campo tributário.

2.1. Preço

Em operações de fusões e aquisições, como visto, os desalinhamentos entre as partes podem ser solucionados por meio de mecanismos contratuais de ajuste de preço. Entre os mecanismos, frise-se que parte deles é tratada como *contraprestações contingentes*: uma parcela do preço, isto é, a contraprestação paga pelo comprador em troca da participação societária adquirida, é contingente a determinada condição futura e incerta, isto é, só será efetivamente paga mediante a verificação de um certo evento.

Atualmente, tanto as normas contábeis como as normas tributárias regulamentam as contraprestações contingentes. A esse respeito, o art. 197 da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil (IN RFB) n. 1.700/2017, que reflete o próprio teor do Pronunciamento Técnico CPC n. 15, define a contraprestação contingente como: (i) obrigação contratual assumida pelo comprador de transferir ativos adicionais ou participações societárias adicionais ao vendedor da empresa-alvo, subordinada a evento futuro e incerto; ou (ii) o direito de o comprador reaver parte da contraprestação previamente transferida ou paga, caso determinada condição seja observada.

O art. 178, § 12, da IN RFB n. 1.700/2017 estabelece que, ao realizar determinado investimento, o comprador deverá apurar o custo de aquisição conforme a legislação comercial, considerando inclusive as contraprestações contingentes, nos termos do art. 196.

Por sua vez, o art. 196 da IN RFB n. 1.700/2017 determina que os reflexos tributários das contraprestações contingentes serão reconhecidos para fins de apuração do lucro real conforme o art. 117 do Código Tributário Nacional (CTN). Esse artigo, por sua vez, prevê que o ato ou negócio jurídico condicional reputa-se perfeito e acabado (i) no momento do implemento da condição suspensiva; ou (ii) no momento da prática do ato ou da celebração do negócio quando se tratar de condição resolutiva.

Conforme os arts. 121 a 128 do Código Civil (CC), (i) no caso de condição suspensiva, o negócio jurídico não tem eficácia enquanto a condição não se verificar, não trazendo qualquer tipo de implicação jurídica para as partes; (ii) já no caso de condição resolutiva, o negócio jurídico é válido e eficaz desde a sua celebração; porém, caso a condição resolutiva se implemente, o negócio jurídico será desfeito, com todos os direitos extintos.

Transpondo esses conceitos do direito civil, entendemos que (i) a contraprestação cujo pagamento esteja sujeito a uma condição suspensiva pode ser tratada como preço apenas se/quando a condição suspensiva efetivamente ocorrer; mas, por outro lado, (ii) a contraprestação cujo pagamento esteja sujeito a uma condição resolutiva pode ser tratada como preço desde o momento inicial, isto é, desde que a celebração do negócio jurídico (*e.g.*, celebração do contrato de compra e venda de participação societária entre as partes).

Na primeira hipótese, a princípio, se a condição suspensiva futuramente vir a ocorrer, caberia um ajuste do custo de aquisição originalmente apurado pelo comprador, já que o preço efetivamente foi pago. O comprador teria que aumentar seu custo de aquisição, impactando, possivelmente, o *goodwill* eventualmente apurado.¹² Já na última hipótese, o comprador trata o valor da contraprestação contingente desde o início como preço e o inclui, conseqüentemente, no custo de aquisição, porém, caso a condição resolutiva venha a ocorrer no futuro, as partes deveriam realizar os necessários ajustes no que tange ao preço, na medida em que todos os respectivos direitos serão extintos, cabendo, assim, a redução do preço original e eventual estorno das despesas indevidamente deduzidas a título de *goodwill*.

12 Nos termos da Lei n. 12.973/2014, o *goodwill* (antigo ágio por rentabilidade futura) resulta da diferença positiva entre o preço da aquisição do investimento (contraprestação paga pelo comprador ao vendedor) e a soma do patrimônio líquido e da mais ou menos-valia. O *goodwill* é despesa a ser excluída do lucro real, à razão de 1/60 por mês, a partir do mês subsequente da aquisição, quando resultante de aquisição de participação societária avaliada pelo método de equivalência patrimonial.

Esse tratamento, que pode ser extraído, como visto, da análise conjunta da legislação tributária e civil, tem sido confirmado pelo Fisco, como se pode verificar na Solução de Consulta n. 3/2016:

IMPOSTO SOBRE RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ.
EMENTA: ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. LEGISLAÇÃO ANTERIOR À MEDIDA PROVISÓRIA N. 627, DE 2013. CUSTO DE AQUISIÇÃO. DEFINIÇÃO. PATRIMÔNIO LÍQUIDO. MOMENTO DE APURAÇÃO. FUNDAMENTO ECONÔMICO. RESTRIÇÃO LEGAL.

O custo de aquisição da participação societária é o valor total pago pelo comprador ao vendedor, considerando inclusive eventuais condições estipuladas pelas partes que tenham o condão de alterar o preço consignado em contrato. O patrimônio líquido para fins de apuração do ágio é aquele existente no momento da aquisição.

(...)

3) *o custo de aquisição da participação societária corresponde ao valor total pago aos Vendedores, devendo ser ajustado caso o preço acordado pelas partes esteja sujeito a condições que alterem seu valor;*

4) *o patrimônio líquido de aquisição, para fins de apuração do ágio, é aquele existente no momento da aquisição da participação societária, conforme determinação expressa do art. 385 do RIR/1999;*

5) *eventuais perdas ocorridas no patrimônio líquido da investida, em razão de ajustes promovidos na investida em momento posterior ao da aquisição da participação societária, deverão ser adicionadas ao lucro líquido da investidora para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (...). (grifo nosso)*

No mesmo sentido, ao analisar um caso envolvendo a retenção de uma parcela de preço de aquisição sujeito a uma condição resolutiva, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) entendeu que o comprador poderia considerar o valor retido como custo de aquisição, inclusive para fins de eventual apuração de *goodwill*, mas, caso implementada a condição, caberia ao comprador reduzir o seu custo original de aquisição, procedendo ao estorno proporcional das despesas com o *goodwill* apurado para fins de tributação pelo Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)/Contribuição Social sobre o Lucro (CSL):¹³

(...) Finalmente, acerca do valor de R\$ 8.200.000,00, retido inicialmente pela compradora (recorrente), e depositado junto ao Deutsche Bank como forma preventiva a eventuais compromissos supervenientes, entendo que não desnatura o valor apurado e avençado, até porque, por ocasião deste julgamento, parte destas retenções já havia sido liberada (fls. 2625/2637). *Ademais, trata-se de cláusula com nítido caráter de condição resolutiva (dependente de evento futuro) e que, se descumprida, implicará nas consequências que derivarem deste fato, cabendo à recorrente recompor o seu ativo com o ingresso do numerário, estornar parte da operação de ágio, reverter os registros contábeis e adicionar os valores antes deduzidos das bases imponíveis de IRPJ e de CSLL, recolhendo os tributos e encargos pertinentes.* E, caso isso não ocorra voluntariamente, disporá o Fisco do tempo necessário que a lei lhe faculta para realizar – de ofício – os lançamentos devidos e impor as penalidades cabíveis. (grifo nosso)

13 Acórdão n. 1402-002.336, de 5-10-2016, 4ª Câmara da 2ª Turma Ordinária da 1ª Seção do Carf.

Note-se os relevantes impactos não só para o comprador, que tem que levar em consideração na apuração do custo de aquisição as contraprestações contingentes, o que vai afetar, possivelmente, o seu *goodwill*; mas igualmente para o vendedor, que também deve levar em conta as contraprestações contingentes para fins de apuração de eventual ganho de capital na venda da sua participação societária. Os impactos vão depender, essencialmente, da natureza da condição a que o pagamento da contraprestação contingente está sujeito, se suspensiva ou resolutiva, o que, aliás, não é tarefa fácil de definir, dadas as complexidades das cláusulas contratuais e recorrentes combinações entre mecanismos de ajuste de preço que se verificam na prática.

Nesse contexto, ao negociar determinado ativo contingente, as partes podem concordar com a relevância daquele ativo, mas reconhecer que sua efetiva materialização ainda é incerta. No caso da exclusão do ICMS da base do PIS/Cofins, por exemplo, pode ocorrer que a empresa-alvo tenha ajuizado medida judicial que esteja já em fase avançada e, em face do julgamento favorável do STF, a expectativa seja de fato reaver os créditos do passado. Contudo, além de ter que aguardar o trânsito em julgado, a empresa-alvo vai precisar levantar toda a documentação dos períodos passados para calcular com exatidão seus créditos e adotar os procedimentos necessários para pleitear a compensação contra débitos dos tributos federais.

Se não bastasse, a empresa-alvo pode enfrentar ainda mais obstáculos. Como mencionado, o STF não analisou ainda o pedido de modulação de efeitos pleiteado pela PGFN. A insegurança jurídica persiste. Ademais, a RFB buscou formas de restringir os créditos a serem ressarcidos pelas empresas, ao editar a Solução de Consulta Cosit n. 13/2018, determinando que o ICMS que poderia ser excluído da base do PIS/Cofins seria aquele efetivamente pago, e não o destacado nas notas fiscais emitidas pelos fornecedores. Logo, na prática, se descontados saldos credores de ICMS, créditos da não cumulatividade, créditos de benefícios fiscais, etc., a exclusão apenas do ICMS efetivamente pago implicaria, em muitos casos, valores muito menores de PIS/Cofins a recuperar – em alguns casos, créditos milionários seriam reduzidos a quase nada.

Se a empresa-alvo obtém o trânsito em julgado e compensa os respectivos créditos, com base na sua própria interpretação do julgamento do STF, pode ser questionada no futuro, uma vez que a via da compensação administrativa, embora traga resultados financeiros imediatos – a compensação de créditos federais, pelo chamado sistema eletrônico PER/DCOMP, mês a mês reduz ou até elimina o recolhimento de tributos federais –, pode gerar contingências futuras, na medida em que o Fisco tem até cinco anos para homologar ou não as compensações administrativas tributárias. No caso de não homologação, note-se que os débitos considerados indevidamente compensados pelo Fisco são exigidos, com imposição de multa e juros Selic.¹⁴

Essa complexidade precisa ser compreendida e negociada no contexto de uma operação societária: o comprador pode até concordar que a empresa-alvo objeto do investimento tem um crédito a receber, mas o que pode ser um ativo no futuro próximo também pode se transformar um passivo futuro? Como lidar com esses riscos? Como se proteger em relação a possíveis questionamentos decorrentes da monetização desses créditos? A cláusula a seguir, extraída do Contrato de Compra e Venda de Ações firmado entre Itaúsa Investimentos Itaú S.A. e Kilimanjaro Brasil Partners,¹⁵ evidencia essa preocupação, ao excetuar o pagamento dos ativos contingentes quando a sua obtenção ou compensação trazer riscos à empresa-alvo ou ao comprador:

9.8. Superveniências Ativas. A Compradora concorda e avença em pagar ou reembolsar à Vendedora (e fazer com que a Sociedade o faça) todas e quaisquer Superveniências Ativas recebidas de forma definitiva,

14 A sistemática de restituição e compensação está prevista nos arts. 73 e seguintes da Lei n. 9.430/1996 e na IN RFB n. 1.717/2017.

15 Disponível em: http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:v8xgekRTgR-QJ:sistemas.cvm.gov.br/dados/LaudEditOpa/RJ-2018-04437/20180807_Contrato_de_Compra_e_Venda_de_A%25C3%25A7%25C3%25B5es.pdf+&cd=1&hl=pt-PT&ct=clnk&gl=br. Acesso em: 15 jan. 2019.

incluindo o recebimento por meio de direitos, créditos recebidos ou reconhecimento pela Sociedade ou compensação de créditos com passivos da Sociedade.

(...)

9.8.2. O direito da Vendedora previsto na Cláusula 9.8 não será aplicável caso a propositura ou continuidade de uma demanda para obtenção de uma Superveniência Ativa, ou a compensação de uma Superveniência Ativa, possa razoavelmente colocar em risco a reputação da Sociedade e/ou da Compradora ou criar contingências para a Sociedade e/ou Compradora, na opinião de um assessor jurídico de primeira linha indicado de comum acordo pelas Partes.

Em determinadas situações, o comprador pode precificar o ativo contingente, mas condicionar seu pagamento a um evento futuro e incerto: no caso da exclusão do ICMS da base do PIS/Cofins, precificar conforme as estimativas do vendedor e possivelmente dos advogados ou auditores da empresa-alvo, mas condicionar o pagamento a um evento futuro, por exemplo, ao trânsito em julgado ou à homologação dos créditos pelo Fisco. Qualquer que seja o evento eleito entre as partes, fato é que o pagamento será postergado/diferido no tempo.

Nessa hipótese, a princípio o pagamento acordado entre as partes dos créditos de PIS/Cofins poderia ser tratado como contraprestação contingente, nos termos do art. 197: é uma obrigação contratual assumida pelo comprador de transferir ativos – no caso, recursos financeiros – adicionais ao vendedor da empresa-alvo, subordinada a evento futuro e incerto.

Claramente, essa contraprestação estaria sujeita a condição suspensiva: o comprador somente vai pagar, e o vendedor somente tem direito a efetivamente receber o respectivo valor, se o evento acordado se verificar no prazo previsto contratualmente – por exemplo, se até 2022 o Fisco homologar os créditos de PIS/Cofins, ratificando o direito da empresa-alvo de compensar

tais valores. Até o implemento, o vendedor só tem expectativa de receber o respectivo valor, mas não é titular, de fato e de direito, do montante, que, aliás, nesse caso específico, pode até variar consideravelmente.

Para o comprador, portanto, a contraprestação contingente em questão não poderia compor o custo de aquisição no momento inicial, mas só quando do respectivo pagamento ao vendedor, quando implementada a condição, bem como para o vendedor o respectivo ganho de capital somente seria apurado, se for o caso, quando da ocorrência futura da condição.

Na mesma operação mencionada envolvendo a Itaúsa Investimentos Itaú S.A. e a Kilimanjaro Brasil Partners, há uma cláusula específica no contrato firmado que prevê que o vendedor fará jus, integralmente, a todo e qualquer benefício decorrente de um processo judicial tributário específico, envolvendo a restituição de créditos de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), e trata o pagamento como um complemento de preço, a ser pago quando os recursos forem pagos no âmbito do processo ou compensados (ou ainda na eventualidade de troca de controle da empresa-alvo):

6.1.2. *Earn Out* Não Operacional 2 (Ação Judicial Crédito Prêmio de IPI): Ainda como complemento do Preço de Compra Base, as Partes concordam que a Vendedora terá direito de receber isoladamente todo e qualquer resultado positivo decorrente da Ação Judicial Crédito Prêmio de IPI, descontados eventuais Tributos, despesas e encargos aplicáveis, multiplicando pelo percentual de participação societária detida pela Vendedora na Sociedade na Data de Fechamento (“*Earn Out* Não Operacional 2”). (...) A Compradora se compromete a pagar o *Earn Out* Não Operacional 2 em até 15 (quinze) Dias Úteis contados (x) do recebimento dos recursos oriundos da Ação Judicial Crédito Prêmio de IPI ou (y) quando da realização da compensação tributária, de acordo com a Lei Aplicável, ou (z) da ocorrência de

um Evento de Troca de Controle, valor este corrigido monetariamente pela Taxa Selic a partir da data de verificação dos eventos indicados nos itens (x), (y) e (z) até a data do efetivo pagamento.

Note-se que as partes trataram o pagamento relativo ao ativo contingente tributário como um *earn out* não operacional. O *earn out*, como mencionado, é essencialmente um mecanismo contratual de diferimento do pagamento de uma parcela do preço de aquisição para um momento futuro, condicionado a um evento incerto, que, na maioria das vezes, é meta de desempenho ou algum índice financeiro, como receita, lucro ou múltiplo do Ebitda.¹⁶ O contrato adicionou a expressão “não operacional” justamente porque, em sua acepção mais comum, o *earn out* costuma estar relacionado com algum elemento da operação da empresa-alvo, mas nada impede que as partes elejam um evento de qualquer outra natureza para condicionar o pagamento de uma parcela do preço.

Foi exatamente o que ocorreu no caso citado anteriormente: o comprador concordou em precificar o ativo contingente do IPI, mas condicionou, com anuência do vendedor, que o pagamento somente seria feito em determinadas situações futuras e incertas. Mas, uma vez verificada qualquer das situações contratualmente previstas, para todos os fins o vendedor fará jus ao recebimento da parcela do preço, ensejando as respectivas implicações tributárias – como visto, o comprador poderá considerar o pagamento como complemento de preço de aquisição e o vendedor deverá considerar o respectivo valor para fins de eventual ganho de capital adicional.

16 Para maiores detalhes, *vide* o trabalho de ALVES, Daniel Rodrigues. Determinabilidade, negociação e elaboração das cláusulas de preço contingente (*earn out*) nas operações de compra e venda de participação societária ou de estabelecimento e análise de conflitos à luz do princípio da boa-fé objetiva. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito) – Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas, São Paulo, 2016. p. 11. Disponível em: http://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/daniel_rodrigues_alves.pdf. Acesso em: 19 maio 2019.

Seria possível entender, contudo, que o acordo para pagamento do ativo contingente não deveria ser tratado como contraprestação contingente, na medida em que o vendedor, quando do fechamento do negócio, já transferiu a participação societária para o comprador, que já realizou o pagamento para tanto, sendo que qualquer pagamento adicional, na realidade, não implicaria transferência adicional de participação societária e, por isso, não deveria ser tratado como preço de aquisição.

No entanto, note-se que o art. 197 da IN RFB n. 1.700/2017 é bastante claro ao definir a contraprestação contingente como uma obrigação do comprador de transferir ativos adicionais aos vendedores futuramente, de modo que quaisquer recursos/valores poderiam ser entendidos como ativos e, portanto, seu pagamento seria passível de classificação como contraprestação contingente.

2.2. Indenização

A indenização é um mecanismo muito comum nas transações de M&A. Na realidade, é uma forma simples e objetiva de proteger as partes de eventuais problemas ocultos, evitar declarações falsas e garantir o cumprimento de outras obrigações contratuais. Por isso, as cláusulas de indenização são tão relevantes nesses tipos de contrato e podem ter diferentes escopos, limitações, prazos e condições.

Nesse sentido, as partes podem negociar deveres mais abrangentes de indenização, de modo que qualquer violação ao contrato gera o dever de indenizar e/ou prever deveres de indenizar específicos, em relação a determinadas contingências ou certos eventos futuros. Há também a possibilidade de estabelecer valores máximos a serem pagos e a forma do efetivo pagamento. Logo, há ampla liberdade para as partes acertarem esse mecanismo de ajuste de preço tão eficaz.

Na prática, tem-se que as cláusulas de indenização mais comuns são relativas a deveres assumidos pelos vendedores. Isso porque os compradores se valem desse mecanismo para garantir que, ao adquirir a participação

societária, tiveram acesso a todas as informações, avaliaram todos os possíveis passivos, verificaram eventuais problemas envolvendo a empresa-alvo, etc. Dessa maneira, a indenização é, regra geral, um bom mecanismo de proteção do comprador em relação a eventos que possam prejudicar o seu investimento.

Não significa, porém, que na prática também se utilize esse mecanismo em favor do vendedor. Há diversas cláusulas garantindo, igualmente, o direito de o vendedor ser indenizado por eventual conduta do comprador.

Nesse contexto, uma alternativa a ser analisada é o tratamento do pagamento envolvendo os ativos contingentes como indenização devida pelo comprador. O vendedor, ao alienar sua participação societária, não mais teria possibilidade de usufruir daquele ganho decorrente da materialização do ativo contingente, de modo que, contratualmente, poderiam as partes prever o direito de o vendedor ser ressarcido pelo montante que não poderá mais usufruir.

É importante destacar alguns aspectos relevantes nesse enquadramento jurídico. Primeiro, é preciso entender o conceito jurídico de indenização, nos termos do art. 402 do CC. A indenização visa reparar ou compensar danos causados por alguém a outrem. Frise-se que o dano é premissa do pagamento da indenização, de modo que a finalidade do pagamento é justamente recuperar o patrimônio da pessoa física ou jurídica que sofreu o dano.

Segundo o art. 944 do CC, a indenização é medida pela extensão do dano, isto é, o valor a ser pago deveria recompor exatamente o prejuízo. Mas e quando temos diferentes tipos de prejuízo?

É importante mencionar que há dois tipos de dano: prejuízos materiais que causam diminuição do patrimônio, tratados como danos patrimoniais; e prejuízos imateriais que afetam a imagem, a reputação, a moral, conhecidos como danos extrapatrimoniais.

Conforme os arts. 402 e 403 do CC, os danos patrimoniais são, por sua vez, subdivididos em categoriais: danos emergentes, que se referem às perdas efetivamente sofridas, isto é, aos prejuízos efetivos; e lucros cessantes, isto é, o que a parte “razoavelmente deixou de lucrar”. Dessa maneira, os danos patrimoniais abrangem tanto os prejuízos efetivos já sofridos pela parte lesada como os prejuízos relativos ao que a parte lesada deixou de ganhar.

No âmbito tributário, o pagamento de indenização deveria ser neutro, isto é, não deveria sofrer tributação. Isso porque, tratando-se de mera recomposição de prejuízos sofridos, não haveria que se falar em renda ou receita adicional por parte da pessoa física ou jurídica que recebe o valor.

Porém, é preciso destacar que a legislação tributária prevê que nem todas as indenizações serão isentas de tributação. No que tange ao Imposto de Renda (IR), a esse respeito, frise-se que a Lei n. 9.430/1996 diferencia os valores de indenização pagos a título de recomposição de danos emergentes daqueles pagos a título de lucros cessantes para fins de tributação.

Nos termos do seu art. 70, § 5º, os valores pagos a título de reparação de danos emergentes não representam acréscimo patrimonial, e, logo, não estão sujeitos à tributação. Mas os valores recebidos a título de indenização por lucros cessantes, assim como penalidades impostas pelo descumprimento de qualquer cláusula acordada pelas partes são tratados como acréscimos patrimoniais, não se configurando como meras recomposições. Desse modo, estão regularmente sujeitos à tributação.

Seria possível, teoricamente, sustentar que nenhum valor pago como indenização deveria sofrer qualquer tributação, já que o caráter indenizatório acordado pelas partes seria suficiente para reconhecer a recomposição do dano, qualquer que seja este. Por que uma empresa que sofre um dano moral, afetando sua imagem, deveria ser tributada quando indenizada por quem causou o dano? A impossibilidade de determinar o quanto o dano corresponde, financeiramente, tornaria a indenização automaticamente tributável? Se é impossível definir o quanto a empresa prejudicada perdeu de clientela, de participação de mercado, o quanto sua imagem foi denegrida, isso significa que todo valor recebido a título de indenização é renda/receita? E mesmo em relação a multas contratuais, a violação de um dever contratual não implicaria, necessariamente, um dano à parte? A parte não tinha expectativa de que tudo acordado seria cumprido e, em razão do descumprimento, não haveria um prejuízo a ser indenizado mediante pagamento da multa?

Cumprido destacar, contudo, que o entendimento da Receita Federal segue no mesmo sentido da legislação, apenas admitindo que os valores pagos pelos

danos emergentes devem ser preservados da incidência tributária.¹⁷ Qualquer valor além disso, como lucros cessantes e danos extrapatrimoniais e multas contratuais, porém, deve ser tributado.¹⁸

17 *Vide* o teor da Solução de Consulta n. 7.030/2018: “INDENIZAÇÃO POR DANO PATRIMONIAL. NÃO INCIDÊNCIA. REQUISITOS. Não se sujeita à incidência do Imposto sobre a Renda a indenização destinada a reparar danos até o montante da efetiva perda patrimonial. O valor recebido excedente ao dano objeto da indenização é acréscimo patrimonial e deve ser computado na base de cálculo do imposto”.

18 Apenas a título exemplificativo, *vide* as Soluções de Consulta n. 6.049/2012, 394/2008 e 147/2018:

“INDENIZAÇÃO: DANOS EMERGENTES. LUCROS CESSANTES

Os valores recebidos a título de lucros cessantes, por representarem acréscimo patrimonial estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, calculado de acordo com a tabela progressiva mensal e são considerados como antecipação do devido na Declaração de Ajuste Anual. Não são tributáveis os valores recebidos a título de danos emergentes, os quais não representam acréscimo patrimonial, por ser mera reposição do valor de patrimônio anteriormente existente”.

“INDENIZAÇÃO POR DANOS MORAIS

A importância fixada judicialmente, paga em parcelas mensais, a título de reparação por danos morais, ainda que denominada ‘indenização’, está sujeita à incidência do imposto de renda, pelo fato de se referir a dano que não importou em redução do patrimônio material. Sendo assim, pelo fato de os valores percebidos mensalmente pela pessoa física caracterizarem acréscimo patrimonial, são tributáveis na fonte e na Declaração de Ajuste Anual do beneficiário”.

“INDENIZAÇÃO POR RESCISÃO DE CONTRATO. A multa ou qualquer outra vantagem paga ou creditada por pessoa jurídica, ainda que a título de indenização, a beneficiária pessoa física ou jurídica, inclusive isenta, em virtude de rescisão de contrato, sujeita-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento. O imposto retido na fonte será considerado como antecipação do devido em cada período de apuração, ou como tributação definitiva, no caso de pessoa jurídica isenta. O valor da multa ou vantagem será computado como receita, na determinação do lucro real ou acrescido ao lucro presumido ou arbitrado, para determinação da base de cálculo do imposto de renda devido pela pessoa jurídica. Dispositivos Legais: Código Civil, artigos 186 e 927 e Lei n. 9.430/1996, art. 70”.

O racional adotado é que, no caso de lucros cessantes, a pessoa que recebe está, indiretamente, auferindo renda, considerando que, se não tivesse sofrido o dano, o valor seria normalmente tratado como sua renda, e, em relação aos danos extrapatrimoniais, não há como auferir, com qualquer precisão, o valor do dano sofrido, justamente por envolver um sofrimento imaterial. No que tange às multas contratuais, a opção do legislador também foi exigir a tributação, por entender que, independentemente, a empresa tem um acréscimo patrimonial mediante o recebimento de penalidades contratuais, o que enseja sim a incidência tributária.

Ainda do ponto de vista de quem recebe a indenização, cabe mencionar que, além das implicações do IR – tanto IRPF para pessoa física como IRPJ/CSL para pessoa jurídica –, há discussão quanto à incidência de PIS/Cofins no caso de pessoa jurídica. Isso porque, na lógica do Fisco, a indenização implicaria receita nova, que é fato gerador dessas contribuições sociais.

Diferentemente do IR, não há na legislação do PIS/Cofins disposição legal expressa que determine se a indenização deva ser tributada ou não. Contudo, o entendimento do Fisco é que o conceito de receita bruta abarcaria quaisquer entradas de recursos na empresa, nos termos do *caput* e do § 1º dos arts. 1º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, que estabelecem que o PIS e a Cofins no regime não cumulativo incidem sobre o total das receitas auferidas por mês pela pessoa jurídica.¹⁹ Ademais, não havendo norma específica afastando a

19 Veja a seguir:

Lei n. 10.637/2002: "Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do *caput* do art. 183 da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

§ 2º A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no *caput* e no § 1º.

Lei n. 10.833/2003: "Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins,

incidência sobre a indenização, então as contribuições deveriam mesmo ser cobradas. Contudo, essa posição pode ser combatida quando se analisa, com cuidado, o próprio conceito de receita bruta contido na Constituição e na legislação.

Conforme o art. 195 da Constituição, o PIS/Cofins incide sobre a receita ou o faturamento. Embora haja muita discussão no âmbito da jurisprudência no passado e ainda hoje, o conceito de receita bruta foi alterado em 2014 mediante a edição da Lei n. 12.973, para abarcar o produto da venda de bens e o preço da prestação de serviços, o resultado nas operações de conta alheia; e as receitas da atividade ou objeto principal da empresa, nos termos do art. 12 do Decreto-lei n. 1.598/1977.

Note-se que a indenização não se enquadra, a princípio, no conceito legal do referido art. 12. O que o Fisco poderia alegar e de fato alega é que a indenização não estaria sujeita à tributação, desde que o valor pago se refira exatamente ao prejuízo sofrido. Qualquer valor acima do prejuízo seria tratado como receita nova, passível de tributação. Essa premissa, que, aliás, decorre do próprio conceito legal de indenização, gera uma dificuldade prática, pois exige a demonstração de que o valor pago corresponde exata e tão somente ao prejuízo sofrido, o que nem sempre é fácil e factível.

Ainda tratando das implicações tributárias, note-se que, do ponto de vista de quem paga a indenização, se for pessoa jurídica, há discussão se o valor pago poderia ser tratado como uma despesa operacional, passível de dedução do lucro real. Isso porque, nos termos do art. 47 da Lei n. 4.506/1964, a empresa pode deduzir as despesas necessárias à realização de sua atividade

com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do *caput* do art. 183 da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

§ 2º A base de cálculo da Cofins é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no *caput* e no § 1º.

e à manutenção de sua fonte produtora, desde que sejam usuais ou normais considerando o tipo de operação da empresa.

Quando a empresa se obriga contratualmente a pagar uma indenização, é evidente que essa despesa se torna necessária; caso não realize o pagamento previsto no acordo, a outra parte poderá adotar as medidas cabíveis para buscar a execução do contrato. Por isso, em hipótese alguma seria possível caracterizar o pagamento de uma indenização contratual como mera liberalidade da empresa; pelo contrário, seria um dever do qual a empresa não se pode escusar.

Apesar disso, o Fisco poderia entender que a indenização paga, embora necessária do ponto de vista das obrigações assumidas contratualmente, não seria necessária do ponto de vista da atividade produtiva desenvolvida, isto é, a empresa precisa pagar seu fornecedor pelo insumo que usa na sua produção, mas não precisa indenizar outra parte por um prejuízo causado para continuar sua atividade produtiva. Ademais, mesmo admitindo se tratar de despesa necessária, poderia sustentar que não se trata de despesa usual ou normal, mas sim pontual – afinal, não é todo dia que as empresas pagam valores consideráveis a título de indenização.

Contudo, há posicionamento mais favorável no âmbito da jurisprudência, mas ainda sim a dedutibilidade de pagamentos feitos a título de indenização para fins de IRPJ/CSL continua sendo objeto de grande divergência entre Fisco e contribuintes.²⁰

Tendo em vista o conceito legal citado anteriormente e as decorrentes implicações tributárias, seria possível enquadrar o pagamento feito pelo comprador ao vendedor pelos ativos contingentes como indenização? Há vários aspectos polêmicos nesse enquadramento. Vejamos.

Primeiro, é preciso refletir a respeito da existência de dano sofrido pelo vendedor. Será que o vendedor, ao alienar sua participação societária, realmente sofre um dano ao abrir mão do possível ativo gerado na sua gestão e que tem um grande potencial de gerar benefícios futuros à empresa-alvo? Ou foi um simples acordo contratual mediante o qual o vendedor, por livre e espontânea vontade, negociou o ativo contingente?

20 Vide decisões do Carf a esse respeito: Acórdãos n. 103-19527, 108-06023 e 108-09.753.

Vale repisar que, no âmbito do direito privado, as partes têm total autonomia para tratar do seu dever de indenizar e para fixar o próprio conceito de dano e limitar a responsabilidade, por exemplo, impondo um limite para o montante da indenização a ser paga.

Em razão disso, a princípio, poderiam, sim, as partes pactuarem que, para fins da transação específica, o vendedor sofra uma perda ao deixar de usufruir os benefícios econômicos decorrentes dos ativos contingentes da empresa-alvo. Se o vendedor gerou aqueles ativos, envidou esforços para garantir a sua materialização no futuro, incorreu em gastos para garantir um desfecho favorável, as partes poderiam entender que o vendedor sofre um prejuízo ao abrir mão dos ativos e merece ser compensado na exata medida.

Voltando ao caso emblemático da exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/Cofins: o vendedor ingressou com medida judicial no passado pleiteando o direito à exclusão, contratou advogados, incorreu em custos, tanto com honorários como despesas processuais, levantou e organizou toda a documentação suporte para cálculo dos créditos, contratou empresa terceirizada para validar os créditos, o que lhe garantiu um crédito tributário relevante na ordem de 100 milhões de reais, por exemplo, mas antes da restituição ou compensação alienou sua participação. Não seria razoável alegar que o vendedor teve uma perda ao deixar de gozar dos benefícios da materialização desse ativo contingente, devendo ser indenizado por isso? Se as partes concordam, livremente, que por todo o esforço incorrido o vendedor deve usufruir desse benefício, cabendo uma indenização da mesma ordem, seria razoável desqualificar o pagamento da indenização?

Por mais que a existência efetiva do dano possa ser realmente questionada, parece que a vontade privada das partes deveria prevalecer: o conceito de dano fixado contratualmente deveria ser respeitado. Tanto é que há muitas situações em que as partes concordam que o comprador deva ser indenizado por uma perda ocorrida na empresa-alvo, por exemplo, se determinada contingência trabalhista implicar desembolso financeiro, em virtude de decisão final desfavorável. Nessas situações, se admitida a natureza jurídica de indenização do pagamento devido ao comprador pelo vendedor, e admitido que um determinado evento pode implicar perda para

uma das partes, por que não reconhecer a mesma natureza quando tratamos de indenizações devidas pelo comprador ao vendedor por ativos contingentes gerados pelo vendedor, mas que não lhe beneficiarão?

No entanto, é preciso observar que, na primeira hipótese, é mais fácil visualizar a ocorrência de dano – o comprador sofre um dano na medida em que a empresa-alvo, na qual alocou seu investimento, tem que fazer um desembolso para arcar com a contingência trabalhista – do que na segunda hipótese – em que o dano decorre da perda do ganho que seria devido ao vendedor caso ele não tivesse alienado sua participação.

Poderia o Fisco até admitir a ocorrência do dano e a natureza do pagamento como indenização, mas eventualmente alegar que se trataria de lucros cessantes? Afinal, o comprador indenizaria o vendedor, porque este deixou de auferir benefícios econômicos ao realizar o negócio, e, em uma situação normal sem a transação, gozaria desses benefícios diretamente. Nesse caso, o Fisco poderia exigir a tributação correspondente sobre o pagamento dos ativos contingentes pelo comprador ao vendedor.

Para fins fiscais, portanto, nos parece que o risco de discordância por parte do Fisco quanto a essa definição jurídica é considerável. Isso porque, com base no art. 123 do CTN, que determina que arranjos privados entre partes não são oponíveis ao Fisco, poderiam eventualmente as autoridades fiscais alegar que a natureza jurídica não seria propriamente indenização. Embora a interpretação adequada desse dispositivo se refira a situações em que há transferência de responsabilidade quanto ao dever de pagar tributos, quando claramente convenções privadas não poderiam modificar a responsabilidade atribuída por lei, o Fisco se vale da aplicação desse dispositivo muitas vezes de forma equivocada, para argumentar que qualquer tipo de acordo entre partes que afete quem deva assumir o ônus de determinado tributo ou o dever por determinado pagamento não poderia gerar consequências perante o Fisco.

A jurisprudência, contudo, esclarece que a finalidade desse dispositivo é diferente, segundo o Superior Tribunal de Justiça (STJ), o art. 123 visa apenas “evitar acordo entre particulares, que poderiam alterar a responsabilidade tributária para com a Fazenda. Seus destinatários são os sujeitos passivos das

obrigações tributárias”.²¹ Logo, as partes podem sim definir, contratualmente, a quem cabe cada responsabilidade, mas isso nada afeta o dever legal, perante o Fisco, de recolher os tributos devidos. Portanto, quando o comprador pactua que determinado tributo da empresa-alvo será pago pelo vendedor, se a lei determinar que a responsabilidade é da empresa-alvo, como contribuinte, nenhum acordo poderá afetar esse dever, o que claramente não impede, contudo, que o vendedor arque, financeiramente, com esse custo por um arranjo contratual.

Ainda que se supere a questão do efetivo dano, vale ponderar sobre outras questões adicionais. Qual o valor envolvido? O dano corresponderia exatamente ao valor do ativo, quando materializado? Mas e se o ativo envolver um valor adicional, como juros de mora? Por exemplo, tratando-se de créditos tributários, se determinada empresa consegue reaver créditos de PIS/Cofins excluindo o ICMS da base de cálculo, os créditos são atualizados pela Selic. Isso significa que todo o valor seria passível de tratamento como ressarcimento? Ou os juros deveriam ser tratados separadamente, como receitas financeiras?

A própria extensão do dano, isto é, seu cálculo, é algo que pode gerar diversos questionamentos por parte do Fisco.

Ademais, é relevante ter em mente que, muitas vezes em transações de M&A, os mecanismos de ajuste de preço acabam sendo utilizados de forma conjunta e simultânea, e as partes acabam tratando certos pagamentos como indenizações sem a devida reflexão. Por exemplo, o comprador pagou 100 pela aquisição da participação societária, mas 15 foram retidos em *escrow* para apenas garantir o pagamento de eventuais indenizações devidas pelo vendedor ao comprador, tendo considerado como custo de aquisição 100. Se nada ocorrer, o vendedor é titular do valor, podendo dele dispor; mas caso algum evento negativo aconteça e as indenizações sejam devidas, o comprador recebe de volta os 15 do *escrow*, imaginando que a conta era conjunta com o vendedor ou mesmo que o vendedor era o titular da conta. Essa “devolução” significa que o comprador foi indenizado em 15? Na origem, os 15 depositados

21 Confira-se REsp 1.119.558/SC, publicado em 1-8-2012, sob a sistemática de recursos repetitivos.

eram preço do negócio, de modo que seria o caso de qualificar os 15 como contraprestação sujeita a condição resolutiva – o vendedor fazia jus aos 15, mas poderia não receber esse valor se nenhuma indenização viesse a ser devida.

Na mencionada Solução de Consulta n. 3/2016, frise-se que esse foi o entendimento do Fisco, ao tratar o montante devolvido ao comprador que tinha sido depositado em *escrow* como garantia de passivos da empresa-alvo como redutor de preço, e não como indenização – note-se que o montante tinha sido originalmente computado no custo de aquisição:

42. A Consulente entende que os pagamentos relativos às garantias, efetuados pelos Vendedores ao Comprador, não afetam o custo de aquisição em questão, afirmando que eles teriam caráter indenizatório, pois representariam as perdas e danos pelo não cumprimento de obrigações estabelecidas em contrato, conforme os ditames do art. 389 do Código Civil.

Sustenta, ainda, que “o pagamento dos débitos anteriores é obrigação dos vendedores e que a ausência de tais pagamentos representa um ato ilícito que, novamente, enseja indenização”, referenciando desta vez o art. 502 do Código Civil.

(...)

*43. Não assiste razão à Consulente. Os eventuais pagamentos efetuados ao Comprador não se justificam pelo descumprimento de qualquer obrigação ou prática de ato ilícito por parte dos Vendedores. Na verdade, esses dispêndios têm sua origem justamente no cumprimento de obrigações estabelecidas no contrato, as quais determinam a devolução de numerário para o Comprador nas condições nele estabelecidas, o que, por óbvio, vai diminuir o *quantum* final pago aos Vendedores.*

44. As obrigações acessórias estipuladas no contrato devem ser analisadas em face dos requisitos da existência jurídica e da ausência de autonomia frente a obrigação principal. Desta forma, essas obrigações, que no caso em tela determinam a devolução de valores para o Comprador, fazem parte do contrato de compra e venda, e não podem ser analisadas de forma isolada do objeto principal do negócio celebrado entre as partes. (grifo nosso)

Nessas situações envolvendo mecanismos de ajustes diferentes adotados no mesmo negócio, especialmente em que há regras de compensação de valores – por exemplo, valor devido pelo comprador a título de *earn out* pode ser compensado com eventuais indenizações devidas pelo vendedor –, é normal que as partes nem sempre identifiquem com clareza o que é preço e o que é indenização. Por isso, é preciso sempre ter máxima atenção.

2.3. Reembolso

Outra possibilidade é tratar os valores devidos pelo comprador ao vendedor como reembolso. De Plácido e Silva²² traz uma precisa definição desse mecanismo:

reembolso, assim, opõe-se ao sentido de desembolso, representativo de gasto, dispêndio ou adiantamento feito por conta ou em proveito de outrem. E, direito de reembolso, na linguagem jurídica, é aquele que assegura a toda pessoa que tenha despendido ou pago quantias,

22 DE PLÁCIDO E SILVA. *Vocabulário jurídico*. Rio de Janeiro: Forense, 1967. p. 1.318.

por conta de outrem, ou que lhe tenha emprestado para que possa exigir a restituição das mesmas quantias ou importâncias.

Note-se que a figura do reembolso é geralmente vista quando se trata de despesas: uma empresa paga determinadas despesas que beneficiam outras, muitas vezes do mesmo grupo econômico, e as empresas beneficiadas reembolsam a empresa que incorreu nas despesas. O reembolso é, nesse contexto, muito comum quando falamos de compartilhamento ou rateio de despesas.

Embora o rateio não encontre precisão expressa no ordenamento, é uma figura jurídica bastante usada e cujas implicações jurídicas são igualmente reconhecidas. Em diversos dispositivos,²³ o CC faz referência à figura do reembolso, sempre no sentido de que a pessoa, física ou jurídica, que arcou com um pagamento em benefício de um terceiro tem direito de ser ressarcida no exato montante que desembolsou.

O reembolso de despesas também não encontra regulamentação específica na legislação tributária, mas, a princípio, o reembolso não deveria sofrer tributação para quem o recebe, por envolver mero ressarcimento/recomposição patrimonial. Para fins de IRPJ/CSL, a discussão é menos polêmica, já que é difícil enxergar qualquer acréscimo patrimonial no mero reembolso, desde que haja a devida comprovação documental evidenciando a compatibilidade do valor da despesa originalmente incorrida e do valor posteriormente reembolsado.

A situação já complica um pouco quando falamos de PIS/Cofins, pois, como vimos, muitas vezes o Fisco adota uma interpretação mais ampla do conceito de receita bruta para abranger qualquer entrada de recursos na empresa, a qualquer título que seja. Frise-se que o Carf tem posicionamento

23 Vide arts. 305, 681, 708, 856 e 1.341, entre outros.

ainda dividido nesse sentido, ora com decisões favoráveis, ora desfavoráveis sobre o assunto.²⁴

Apesar do posicionamento restritivo do Fisco e de a atual orientação ainda não estar pacificada, é claro que o reembolso não deveria implicar qualquer exigência tributária, por envolver apenas uma recomposição de valores, e não

24 *Vide* algumas decisões desfavoráveis:

“REGIME NÃO CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. RECEITA TOTAL. BASE ALARGADA. POSSIBILIDADE. No âmbito do regime não cumulativo, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep abrange ‘o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil’, nele compreendido ‘a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica’. RECUPERAÇÃO DE DESPESA. REEMBOLSO DE GASTOS COM PROPAGANDA. ATENDIMENTO DO CONCEITO DE RECEITA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE. As receitas são aumentos nos benefícios econômicos representados pelo (i) aumento de ativos com a entrada de novos recursos, ou (ii) a diminuição de passivos sem a correspondente saída de recursos, que resultem, nas duas hipóteses, em aumento do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de recursos aportados pelos proprietários da entidade. Os valores recebidos de terceiros a título de reembolso ou recuperação de despesas com propagandas representam receita vez que aumentam, simultaneamente, o ativo e o patrimônio líquido da pessoa jurídica, e como não há previsão de exclusão, esse tipo de receita integra a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep” (Acórdão n. 3302-005.314, 21-3-2018).

“REGIME CUMULATIVO. RECUPERAÇÃO DE DESPESA. PRESTAÇÃO DE GARANTIA SOBRE PEÇAS. RECEITA BRUTA. INCIDÊNCIA. A apuração cumulativa da Cofins tem como base de cálculo a receita da venda de bens, da prestação de serviços e outras receitas decorrentes da atividade ou objeto principal da empresa, salvo as expressamente excluídas por lei. Os montantes recebidos a título de reembolso pelas despesas na prestação de garantia sobre peças integram a referida base de cálculo, por falta de amparo legal para sua exclusão” (Acórdão n. 3002-000.363, 16-8-2018).

Por outro lado, há decisões favoráveis, como a apresentada a seguir:

“BASE DE CÁLCULO. RATEIO DE DESPESAS. REEMBOLSO. Não integram a base de cálculo da Cofins, os valores auferidos a título de reembolso das demais pessoas jurídicas integrantes do mesmo grupo econômico, pelo pagamento de dispêndios comuns” (Acórdão n. 3201-003.749, 21-5-2018).

renda/receita nova. Aliás, cumpre notar que o reembolso é muito similar ao mecanismo da indenização por danos patrimoniais; a principal diferença é que o primeiro não precisa da ocorrência de um dano para ensejar o pagamento, como o segundo exige. Logo, o tratamento tributário de ambos os institutos deveria ser o mesmo, isto é, os respectivos pagamentos deveriam ser neutros de tributação.

Por isso, e considerando as ressalvas citadas quanto às dificuldades em caracterizar a “perda” de determinado ativo contingente como um dano causado pelo comprador ao vendedor, vale explorar o mecanismo do reembolso no âmbito dos contratos de M&A.

O reembolso é bastante utilizado em transações de M&A, mas com maior frequência quando se trata de despesas, quando as partes, por exemplo, acordam que determinadas despesas relativas a eventos ocorridos até o fechamento serão de responsabilidade exclusiva dos vendedores. Um caso interessante nesse sentido foi examinado pelo Carf:²⁵ a empresa Abril Comunicações S.A. (“Abril”), na condição de vendedora, assumiu integralmente a responsabilidade por passivos tributários de ICMS da empresa-alvo, a Galaxy Brasil Ltda. (“Galaxy”), perante o comprador. Quando do pagamento das dívidas de ICMS, a Abril procedeu à dedução da respectiva despesa.²⁶

25 Acórdão n. 1103-001.143, publicado em 2-4-2015:

“EXCLUSÃO DE REVERSÃO DE PROVISÃO. ASSUNÇÃO DE ENCARGOS TRIBUTÁRIOS DE TERCEIRO. ART. 123 DO CTN. ART. 344 DO RIR/99.

O art. 123 do CTN não se presta a tornar indedutíveis despesas com assunção de encargos tributários de outro contribuinte, a qual é uma convenção particular. Se fosse isso, não haveria necessidade nem sentido para o parágrafo único do art. 116 do CTN. São despesas negociais, que não têm ponto com o art. 344 do RIR/99. Faz todo sentido, na lógica econômica, que o alienante assumira os passivos que se tornem exigíveis, após a transferência do investimento, mas referentes ao período em que a participação societária pertencia ao alienante. São despesas normais e necessárias. Paralelismo com a responsabilização civil por vícios redibitórios pelo vendedor da coisa”.

26 Na realidade, a Abril tinha constituído uma provisão para esse pagamento, oferecida à tributação, e posteriormente deu baixa à provisão, deduzindo o valor como despesa do seu lucro real, quando do pagamento do ICMS no parcelamento.

Porém, o Fisco autuou a Abril alegando que essa despesa era da empresa-alvo, não lhe cabendo, e glosou a dedutibilidade. É importante notar que o fundamento para a autuação foi o mencionado art. 123 do CTN. O Conselho, porém, reconheceu que havia um acordo entre as partes determinando que a compradora iria arcar com esse ônus, de modo que essa despesa deveria sim ser admitida para a Abril pelo Fisco.

Entretanto, na prática também é possível identificar situações envolvendo o reembolso de ativos contingentes, como se pode ver a seguir, exemplificativamente, no caso em que os vendedores seriam reembolsados pelos compradores em relação a determinados ativos contingentes caso materializados após o fechamento:²⁷

4.9. Reembolso de Ativos Contingentes. *As partes concordam que as Vendedoras serão reembolsadas, nos prazos abaixo indicados, na proporção de 28% (vinte e oito por cento) do respectivo valor, por Ativos Contingentes (abaixo definidos), que venham a se materializar após 31 de dezembro de 2002.* O direito das Vendedoras em relação a Ativos Contingentes estará limitado ao valor total de R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais), que constituirá a obrigação máxima da Compradora de reembolsar os valores aqui previstos às Vendedoras. Para os fins aqui previstos são "Ativos Contingentes" (i) os direitos, incluindo créditos previstos no Anexo 4.9 deste Contrato; e (ii) os valores provisionados por conta de Contingências nas demonstrações financeiras da TCOPar de 31 de dezembro de 2002 que, em virtude de decisão judicial final, não sujeita a recurso, não se materializem. Os créditos decorrentes de Ativos Contingentes materializados através do seu efetivo

27 Disponível em: <http://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0ahUKEwie0o7cv9DWAhVEjpAKHYiRC1AQFggmMAA&url=http%3A%2F%2Fsi-teempresas.bovespa.com.br%2FDWL%2FFormDetalheDownload.asp%3Fsite%3DC%26pro-t%3D15365&usg=AOvVaw3ZwnGgrhPCjZkbMbAxRzXh>. Acesso em: 1º out. 2017.

recebimento ou aproveitamento pela TCO, inclusive, se for o caso, mediante (i) a outorga da decisão final transitada em julgado ou acordo final que isente a Compradora e/ou a TCO de responsabilidade, e/ou (ii) disponibilização dos recursos em questão por meio de seu recebimento pela Compradora e/ou TCO ou por meio do direito de utilização dos valores correspondentes à compensação com outros débitos, serão pagos às Vendedoras, na forma da Cláusula 2.7 acima, em até 12 (doze) meses da sua materialização, em fundos disponíveis, acrescidos da remuneração correspondente à variação do CDI mais juros de 1% (um por cento) ao ano, calculada desde a data da materialização respectiva até o dia do seu efetivo pagamento. O não pagamento das quantias devidas às Vendedoras no prazo aqui previsto sujeitará a Compradora às mesmas penalidades decorrentes do não pagamento do Preço de compra previstas na Cláusula 2.4 acima. O andamento das ações e processos referentes a Ativos Contingentes, se houver, bem como a realização de outros créditos que gerem o direito das Vendedoras ao reembolso na forma aqui prevista, serão informados às Vendedoras em conjunto com as informações devidas nos termos da Cláusula 4.6 acima. (grifo nosso)

No mesmo sentido, confira-se o caso a seguir, em que, a despeito da denominação “pagamento adicional”, os vendedores seriam reembolsados pelos valores relativos à restituição do PIS/Cofins objeto de um processo específico. Assim, nesse caso, os vendedores fariam jus ao ativo contingente que foi originado antes da alienação da participação societária:²⁸

28 Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/decisoes/ane-xos/2015/20150728/9514.pdf>. Acesso em: 24 set. 2017.

15. Ademais, os Vendedores eventualmente ainda terão direito a um "Pagamento Adicional", assim definido nos seguintes termos do item 1.4.2 do Edital da OPA:

Pagamento Adicional. Nos termos do Contrato de Compra e Venda, os Alienantes do Bloco de Controle terão direito ao recebimento, na proporção que as Ações de Controle representam no total de ações de emissão da Companhia (excluindo-se ações em tesouraria), de reembolso dos montantes equivalentes a eventuais restituições ou créditos fiscais efetivamente recebidos e utilizados pela Companhia após a Data de Fechamento, no âmbito de determinados processos de natureza tributária especificados no Contrato de Compra e Venda acerca do cálculo do PIS (Programa de Integração Social) e COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social) sobre receitas financeiras da Companhia e de uma de suas subsidiárias ("Processos de PIS e COFINS") ("Pagamento Adicional"). A realização de qualquer Pagamento Adicional está sujeita a obtenção de decisão final e irrecorrível favorável à Companhia no âmbito dos Processos de PIS e COFINS. (grifo nosso)

Como se pode verificar, a figura do reembolso se adéqua bem aos casos envolvendo ativos contingentes: mediante acordo contratual, o vendedor seria reembolsado pelos ativos contingentes gerados na sua gestão, quando posteriormente materializados, já que as partes acordam que os ativos não pertencem, negocialmente, ao comprador ou à empresa-alvo.

O comprador poderia tratar o valor pago a título de reembolso como despesa operacional para fins de dedutibilidade do IRPJ e CSL? A princípio, entendemos que sim, já que se trata de um pagamento necessário no contexto do M&A: o vendedor gerou o ativo contingente no primeiro momento e agora será devidamente reembolsado, conforme acordado com o comprador. O

que não impede, porém, eventual questionamento pelo Fisco quanto à real necessidade desse pagamento.

Da mesma maneira, o vendedor, quando reembolsado, também precisa considerar os impactos tributários: se pessoa jurídica, como visto, em tese não deveria oferecer o valor recebido à tributação de IRPJ e CSL, já que há mero ressarcimento, mas pode haver questionamentos quanto ao PIS e Cofins. Se pessoa física, como tratar o valor recebido do comprador? É possível que o Fisco entenda se tratar de acréscimo patrimonial, tendo dificuldade em enxergar a situação: afinal, o ativo contingente pertencia à empresa-alvo, e não ao vendedor diretamente, logo, como poderia o vendedor pessoa física ser reembolsado por um ativo que nem lhe pertencia? Aliás, esse mesmo raciocínio poderia ser adotado igualmente no caso do vendedor pessoa jurídica. É imprescindível que não só o contrato, mas toda a documentação evidencie e suporte a natureza do mero reembolso.

Embora a adoção do mecanismo do reembolso seja bastante lógica no âmbito das transações de M&A, é preciso ter em mente, como visto, as implicações tributárias para o comprador e para o vendedor, seja pessoa jurídica ou física.

3. Conclusões

A principal característica dos ativos contingentes é a sua incerteza: não se sabe se e quando serão materializados.

No âmbito de uma operação de M&A, os ativos contingentes podem ser tratados, contratualmente, de diversas formas. As partes podem precificar o valor do ativo e, dada a incerteza inerente, atrelar o pagamento a determinado evento que corresponda à sua materialização. Assim, podem tratar o ativo contingente como uma contraprestação contingente cujo pagamento se sujeita a uma condição suspensiva – qual seja, a materialização futura do ativo. As partes podem, por outro lado, concordar em indenizar o vendedor, quem gerou o ativo, quando da materialização, ou podem simplesmente pactuar o repasse do valor correspondente ao vendedor, quem faz jus ao respectivo benefício econômico.

São várias as formas contratuais, mas os impactos tributários desses diferentes mecanismos de ajuste devem ser considerados pelas partes. Isso porque os tratamentos tributários aplicáveis às contraprestações contingentes, às indenizações e aos reembolsos são bastante distintos.

Logo, ao negociar os ativos contingentes, é importante que o vendedor e o comprador reflitam se o mecanismo escolhido reflete, realmente, o acordado entre as partes, e ponderem sobre os respectivos impactos tributários, especialmente no que se refere aos possíveis questionamentos do Fisco que podem decorrer de suas escolhas contratuais.

Referências

ALVES, Daniel Rodrigues. Determinabilidade, negociação e elaboração das cláusulas de preço contingente (*earn out*) nas operações de compra e venda de participação societária ou de estabelecimento e análise de conflitos à luz do princípio da boa-fé objetiva. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito) – Escola de *Direito* de São Paulo da Fundação Getulio Vargas, São Paulo, 2016. Disponível em: http://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/daniel_rodrigues_alves.pdf. Acesso em: 19 maio 2019.

COOTER, Robert; ULEN, Thomas. Law and economics. 6. ed. *Berkeley Law Books*, 2016. Disponível em: <http://scholarship.law.berkeley.edu/books/2>. Acesso em: 19 maio 2019.

DE PLÁCIDO E SILVA. *Vocabulário jurídico*. Rio de Janeiro: Forense, 1967.

POSNER, Richard. Economics analysis of law. *Aspen Casebook Series*. 8. ed., 2011.

SANTOS, Gilberto Santiago Silva; TOSTA, Michel de Matos; DIAS, Rayla dos Santos Oliveira; SZUSTER, Natan. CUE484 – o reconhecimento do ativo contingente nas demonstrações contábeis das companhias abertas: uma análise dos processos administrativos sancionadores da Comissão de Valores Mobiliários (CVM). *XII Congresso da Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (ANPCONT)*, João Pessoa, 2018. Disponível em: http://www.anpcont.org.br/pdf/2018_CUE484.pdf. Acesso em: 25 jan. 2019.

SOUSA, Filipe Carneiro; ALVES, Rodrigo Araujo; SANTOS, Odilanei Morais. O tratamento contábil dos ativos contingentes sob a ótica da Comissão de Valores Mobiliários (CVM). *XVIII USP International Conference in Accounting*, São Paulo, 25 a 27 de julho de 2018. Disponível em: <https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:pqhogfhPsVYJ:https://congressousp.fipe>

cafi.org/anais/Anais2018/ArtigosDownload/1132.pdf+&cd=4&hl=pt-PT&ct=-
clnk&gl=br. Acesso em: 15 jan. 2019.

SUNSTEIN, Cass R. Behavioral analysis of law. *Program in Law & Economics Working Paper n. 46*, 1997. Disponível em: http://chicagounbound.uchicago.edu/law_and_economics/79/. Acesso em: 19 maio 2019.

Prefácio ao Artigo 8, “Moeda funcional: da contabilidade ao direito tributário”

Desde 2008, após a publicação da Lei n. 11.638/2007, o mundo dos negócios passou a ter que lidar com os desafios da introdução do padrão internacional de contabilidade (International Financial Reporting Standards [IFRS]) no Brasil.

Longe de ser apenas uma revisão de normas contábeis, o IFRS introduz um novo olhar sobre a contabilidade, com o objetivo de torná-la mais útil e clara aos seus diversos usuários.

Contadores, auditores e, inesperadamente, juristas, tiveram que se envolver nessa empreitada. A utilização da contabilidade como forma de mensuração da vida econômica da empresa tem inúmeros impactos no direito privado, no direito administrativo, no direito tributário e até no direito penal.

Em razão da intrínseca relação entre apuração de eventos econômicos e a tributação, o padrão IFRS trouxe imediatamente muitas reflexões ao direito tributário. Como lidar com essa nova maneira de mensurar os ativos e passivos da empresa para fins de apuração dos tributos? Como tratar a nova classificação de ativos, passivos, custos, despesas e receitas? Podem existir dois conceitos de *ágio*? E de *leasing*? E os *stock option plans*, são ou não remuneração da perspectiva jurídica?

Mesmo depois de 11 anos, muitas dessas perguntas ainda são tema de debate. Além dos citados exemplos, comuns a um grande número de empresas, há ainda outros peculiares e bastante complexos, como é o caso da moeda funcional.

Com acuidade, dedicação e respeito pelo leitor, Renan Fiusa enfrentou o tema sob perspectiva interdisciplinar, demonstrando a juridicidade e os aspectos tributários do reconhecimento de ativos e passivos em moeda diferente do real, por empresas brasileiras.

Esse tema foi tratado de forma bastante simplória pela Lei n. 12.973/2014, quando então o direito tributário regulou de forma definitiva os impactos fiscais da nova contabilidade. As empresas sujeitas à moeda funcional simplesmente passaram a ter que registrar suas operações em duas moedas, ou seja, o real e a moeda funcional.

Com profundidade e exemplos que ajudam o leitor a entender a complexidade do tema, Renan demonstra o enorme custo de conformidade da opção legal de manter a escrituração contábil em real, para um resultado que não deveria ser sujeito à tributação, dada sua provisoriedade (variação cambial). Mais do que isso, coloca em xeque a premissa de que a opção brasileira foi pela manutenção de apenas uma contabilidade, fazendo-se nela ajustes para fins de apuração dos tributos.

Dada a completude da análise feita pelo autor, que engloba aspectos teóricos e práticos da adoção da moeda funcional e seus impactos tributários, seu trabalho serve de importante guia para a eventual revisão do modelo atual e para a construção de um novo marco regulatório que mitigue a enorme burocracia a que estão sujeitas as empresas brasileiras.

É verdade que muitos países enfrentam dificuldades parecidas com as nossas ao lidar com a necessária adaptação da contabilidade para fins de tributação. Entretanto, essa é mais uma razão para que a produção acadêmica e profissional colabore com trabalhos de alto nível técnico, como é do caso deste, sempre procurando equilibrar interesses do Estado e do contribuinte na conformação dos negócios. Com isso, parabênizo novamente o autor pelo trabalho que, aliás, merece ser duplamente reconhecido por ser um dos primeiros a tratar do tema no Brasil.

Vanessa Rahal Canado

Doutora e Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Professora da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas (FGV DIREITO SP). Advogada em São Paulo.

8. Moeda funcional: da contabilidade ao direito tributário

Renan Fiusa¹

1. Introdução

A interação multidisciplinar tem ganhado relevância em ambientes acadêmico e profissional. Isso não é diferente em relação ao objeto deste estudo. A moeda funcional é um instituto criado na contabilidade que tem por objetivo adequar a contabilidade da entidade ao ambiente econômico que melhor a represente, porém tal adequação reflete diretamente no âmbito do direito tributário. Nesse sentido, como a análise dos impactos da aplicação da moeda

¹ Mestre em Direito Tributário pela Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas (FGV DIREITO SP), MBA em Gestão Tributária pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras da Universidade de São Paulo (FIPECAFI – USP), Especialista em Direito Tributário pela Faculdade de Direito Damásio de Jesus (FDDJ). Graduado em Direito pela Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo (FDSBC). Advogado em São Paulo.

funcional no direito tributário ainda não foi enfrentada, torna-se interessante abordá-la, atentando-se à interação multidisciplinar mencionada.

A globalização com o passar dos anos tem se tornado cada vez mais presente na economia e na administração das companhias. Apesar de benéfica ao ambiente econômico, o fato é que esta pode resultar em certas distorções informacionais para fins das demonstrações financeiras, uma vez que, via de regra, a contabilidade é baseada na legislação fiscal e societária de cada país. Diante disso, órgãos internacionais de contabilidade passaram a considerar a necessidade de harmonizar as informações contábeis com o objetivo de oferecer maior segurança aos usuários da contabilidade, especialmente para aqueles interessados em entidades que operam em mais de um mercado.

No Brasil, o direito contábil passou a contemplar a necessidade de uniformização aos padrões internacionais de contabilidade mediante a publicação da Lei n. 11.638/2007, que, além de tornar possível certa independência da legislação fiscal e societária, criou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), que assumiu a postura de entidade técnica responsável por emitir pareceres contábeis objetivando a convergência e harmonização. Adotar o CPC como entidade responsável possibilitou ainda a redução das divergências de entendimentos e a centralização das normas contábeis divulgadas.²

Quanto à moeda funcional, a publicação do IAS n. 21/1983 pelo International Accounting Standards Board (IASB) e a recepção internacional foram essenciais à discussão de aplicar o instituto no Brasil. Assim, foi aprovado o CPC n. 02. A norma contábil foi baseada no IAS n. 21/1983, que tornou obrigatória para as companhias abertas a aplicação dos efeitos nas mudanças nas taxas de câmbio e conversão das demonstrações contábeis emitidos pelo CPC n. 02.³

O objetivo do CPC n. 02 é orientar as entidades sobre a forma de incluir transações em moeda estrangeira e operações no exterior nas demonstrações contábeis da entidade, bem como quanto à conversão

2 PETERS, Marcos. *Comentários à Lei 11.638/07*. São Paulo: Saint Paul Editora, 2008. p. 68.

3 BRASIL. Comissão de Valores Mobiliários (CVM). *Deliberação CVM n. 534, de 29 de janeiro de 2008*. Disponível em: <file:///C:/Users/Willians/Downloads/deli534consolid.pdf>. Acesso em: 20 maio 2019.

daquelas demonstrações para a moeda de apresentação. No que diz respeito aos principais pontos que a norma contábil dispõe, pode-se afirmar que estão relacionados às regras cambiais que devem ser usadas e como reportar os efeitos das mudanças nas taxas de câmbio nas demonstrações contábeis.⁴

Ao adotar certa moeda como funcional, é possível que os usuários avaliem as referências contábeis baseados no ambiente econômico principal da entidade e, como a finalidade da contabilidade está voltada à prestação de informes coerentes e confiáveis, mesmo que a moeda de apresentação seja diferente da moeda funcional, os usuários obtêm as informações mais fidedignas aos seus propósitos, uma vez que as obtêm pela moeda funcional.

Como há conexão entre o direito tributário e a contabilidade quando se trata da apuração de tributos sobre a renda e, ciente da convergência contábil aos padrões internacionais, o Poder Legislativo, ao publicar a Lei n. 11.638/2007, dispôs no § 7º do art. 1º que os lançamentos de ajustes efetuados exclusivamente para harmonização de normas contábeis não poderiam ser base de incidência de tributos, nem ter outros efeitos tributários.

Com o advento da Lei n. 11.941/2009, foi instituído o Regime Tributário de Transição (RTT), que tinha como objetivo neutralizar, via ajustes tributários na apuração do lucro real, as diferenças verificadas na adoção de novos métodos e critérios contábeis, introduzidos pela Lei n. 11.638/2007. A adoção do RTT deveria ser observada até a publicação de lei que disciplinasse os efeitos tributários das inovações contábeis.

Quanto à moeda funcional, até 2014 não havia tratamento tributário sobre as implicações de utilizar contabilmente moeda funcional diferente da moeda de apresentação. Assim, por um lado, sabia-se da intenção do Poder Legislativo em aplicar a neutralidade sobre a convergência contábil aos padrões internacionais, porém, por outro lado, por não haver disposição específica ao caso da moeda funcional, era incerto o tratamento tributário que estaria por vir.

4 BRASIL. Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Pronunciamento Técnico CPC 02 – Efeitos das mudanças nas taxas de câmbio e conversão de demonstrações contábeis. Item 1. Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/62_CPC_02_R2_rev%2013.pdf. Acesso em: 20 maio 2019.

Com o advento da Lei n. 12.973/2014, ao tratar da moeda funcional, foi determinado que a entidade que utilizasse para fins contábeis moeda funcional diferente da nacional deveria apurar os tributos apenas por esta última. Dessa maneira, o tratamento tributário dado à moeda funcional foi pela sua não aplicação. Na prática, isso demanda da entidade uma série de controles contábeis, uns para fins de apresentação e outros para apuração de tributos que serão discutidos aqui.

Assim, considerando a interdisciplinaridade, a globalização, a relação entre contabilidade e direito tributário, a convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais, a neutralidade dessas inovações à legislação tributária e a negação por parte do ente tributário de utilizar a moeda funcional para apuração dos tributos, resta dizer que o tema é complexo, porém muito interessante de se abordar.

Dada a apresentação do problema, o objetivo deste artigo é analisar a natureza dos impactos tributários na adoção da moeda funcional diferente da moeda nacional, ou seja, se a utilização da moeda funcional para fins contábeis poderia servir também à apuração de tributos ou, ainda, se isso resultaria em aumento do valor a pagar do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) corrente.

Apesar de o escopo central do trabalho estar ligado ao direito tributário, em especial à observação do aumento ou não da carga tributária para os contribuintes que utilizam moeda funcional diferente da nacional, cumpre dizer que, por se tratar de um trabalho multidisciplinar, algumas percepções de outras naturezas foram evidenciadas e todas elas serão abordadas na conclusão.

2. Aspectos contábeis da moeda funcional

2.1. Espécies de moeda

Para fins contábeis, o tema da moeda funcional envolve a análise e conceituação de moedas. Isso porque não há como se falar do conceito

de moeda funcional sem tratar dos conceitos de moeda nacional, moeda estrangeira, moeda de transação e moeda de apresentação.

2.1.1. Moeda funcional

Alinhado à definição do IAS n. 21, o CPC n. 02 (Efeitos das mudanças nas taxas de câmbio e conversão de demonstrações contábeis) conceitua moeda funcional como a moeda do ambiente econômico principal no qual a entidade opera, ou seja, aquele em que a entidade gera e despende caixa. Nesse sentido, caso uma empresa brasileira exerça suas atividades econômicas preponderantemente no Brasil, gerando e despendendo caixa, ainda que tenha operações de importação ou exportação com empresas estrangeiras, deverá adotar como moeda funcional o real, uma vez que é a moeda que representa o ambiente econômico principal no qual a entidade opera.

Contudo, o CPC n. 02 permite que a moeda funcional seja diferente da moeda local (real). Se, porventura, uma entidade brasileira atender aos requisitos elencados no pronunciamento contábil, é possível adotar o dólar ou o euro como sua moeda funcional, justamente para que o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação dos fatos contábeis sejam realizados na moeda que representa de modo mais fidedigno o ambiente econômico primário da entidade.

A moeda funcional, além de adequar as demonstrações contábeis da entidade à moeda que melhor representa o ambiente econômico principal, tem por objetivo facilitar a verificação econômica e patrimonial da real riqueza gerada pela companhia em certo período.

O CPC n. 02 delimita os fatores em primários e secundários para fins de caracterização e adequação. Quanto aos primários, a moeda funcional é revelada quando verificada qual é a moeda que mais influencia a formação dos preços da entidade, no que diz respeito à venda e liquidação de bens e serviços, bem como na contratação de fornecedores de mão de obra, matéria-prima e outros custos.⁵ No tocante aos secundários, considera-se a moeda pela

5 CPC n. 02, Item 9.

qual são originados recursos aplicados na companhia para atividades de financiamento e, também, a moeda em que os recursos operacionais são gerados e acumulados.⁶

Atendidos os requisitos estabelecidos na norma contábil, a entidade é obrigada a adotar a moeda funcional diferente da moeda nacional. Desse modo, a empresa deve se enquadrar à moeda funcional por preencher os aspectos delimitados na norma contábil, e não por mera conveniência e oportunidade para a caracterização da moeda funcional.

Nesse sentido, é importante destacar a passagem do *Manual de contabilidade societária*, da Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (Fipecafi), ao discorrer que a moeda funcional não é questão de escolha ou arbítrio da entidade. Se claramente a moeda funcional é o euro, é obrigatório que essa moeda seja utilizada como moeda funcional; se o real é claramente a moeda funcional, o euro não pode ser usado no seu lugar, por mais que a administração gostasse disso. Agora, no caso de dúvida, prevalece a moeda local.⁷

Importante destacar que, via de regra, as entidades que operam no Brasil adotam o real como sua moeda funcional, mas há casos em que o real não é a moeda que melhor representa o ambiente econômico primário. Em recente estudo publicado pela revista da Receita Federal do Brasil (RFB),⁸ restou verificado que há 184 empresas que poderiam ser enquadradas em moeda funcional distinta da moeda nacional. Dessa maneira, essas entidades deveriam reconhecer e mensurar todo o ativo, o passivo e o patrimônio líquido da entidade, além do resultado, em moeda diferente do real.

Todavia, em que pesem as orientações da norma contábil sobre a possibilidade de utilizar moeda funcional diferente da moeda nacional, cabe

6 CPC n. 02, Item 10.

7 MARTINS, Eliseu et al. *Manual de contabilidade societária*. FIEPECAFI. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 263.

8 VERÇOSA, Paulo Eduardo Nunes et al. Um estudo sobre a viabilidade da adoção de moeda funcional diferente da nacional para fins tributários. *Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros*, Brasília, DF, p. 14, jul./dez. 2015.

frisar que, do ponto de vista da legislação societária, a escrituração contábil apenas é realizada em moeda nacional e corrente. Como tal determinação é bastante relevante ao tema, será observada e discutida ao longo deste artigo.

2.1.2. Moeda nacional

O conceito de moeda nacional não está previsto no CPC n. 02, porém pode ser considerado como aquela moeda juridicamente válida pela sociedade em dado momento histórico. Também chamada de moeda local, a moeda nacional e corrente no Brasil é o real (*Brazilian Real* [BRL]). Nesse sentido, tanto a legislação comercial quanto a tributária dispõem que a escrituração das informações contábeis seja realizada em idioma e moeda corrente nacional, atendendo-se para o art. 1.183 do Código Civil (CC) e o art. 262 do Decreto n. 9.580/2018 (Novo Regulamento de Imposto sobre a Renda).

Diante dessas determinações, a entidade está obrigada a adequar suas demonstrações contábeis aos padrões internacionais em atenção ao CPC n. 02, logo, a aplicar a moeda funcional diferente da nacional e, ainda assim, a escriturar suas informações contábeis em moeda nacional e corrente por conta de disposição na legislação comercial e tributária.

Por esse simples fato, a entidade está fadada a escriturar suas informações contábeis em moeda nacional, mas também reconhecer, mensurar e evidenciar as mesmas informações escrituradas em moeda funcional diferente daquela. Na prática, pode-se admitir que a entidade tenha que adotar dois controles contábeis para fins de demonstrações financeiras, um na moeda nacional materializado na escrituração da contabilidade, respeitando às determinações dispostas na legislação comercial e tributária, e outro na moeda funcional, atentando-se às orientações do CPC n. 02.

Essa assimetria resulta que aquela entidade brasileira que está obrigada a adotar moeda funcional diferente da nacional deverá ter um sistema contábil robusto capaz de realizar todas as operações nas duas moedas (nacional e funcional). Isso, no mínimo, representará um elevado custo de conformidade, sem falar no risco de apresentar resultados desconexos, por

conta de proceder a controles financeiros das mesmas informações contábeis em moedas diferentes.

2.1.3. Moeda estrangeira

O conceito de moeda estrangeira é definido no CPC n. 02 como qualquer moeda diferente da moeda funcional da entidade. Assim, caso a entidade "A" adotar o real como moeda funcional, o dólar será considerado moeda estrangeira, ao passo que, se a entidade "B" utilizar o dólar como moeda funcional, por sua vez, o real será caracterizado como moeda estrangeira.

No exemplo da entidade sediada no Brasil, caso seja enquadrado o dólar como sua moeda funcional, qualquer outra moeda diferente daquela, inclusive, o real, será considerada para fins do CPC n. 02 como moeda estrangeira.

2.1.4. Moeda de transação

A definição de moeda da transação não se encontra no CPC n. 02, porém é caracterizada aqui para fins práticos, como aquela moeda utilizada na operação, ou seja, por qual moeda a transação foi contratada e realizada. Em exemplo, se determinada empresa realizar o pagamento para fornecedor estrangeiro em dólar, este será considerado a moeda da transação. Nessa linha, a moeda de transação é aquela utilizada na negociação da operação mercantil, ou melhor, é aquela moeda pela qual a empresa se compromete a adquirir, vender determinado bem, contratar ou prestar um serviço.

O CPC menciona sobre as transações em moeda estrangeira, partindo do pressuposto de que qualquer operação realizada em moeda diferente da moeda funcional é considerada moeda estrangeira, inclusive nas operações transacionadas em moeda nacional.

2.1.5. Moeda de apresentação

Segundo definição do CPC, a moeda de apresentação é a moeda pela qual as demonstrações contábeis são apresentadas. O CPC n. 02 admite que a entidade apresente suas demonstrações contábeis em qualquer moeda (ou moedas). Considerando as orientações do IFRS, as entidades que adotam moeda funcional diferente da moeda local podem apresentar as demonstrações financeiras em moeda funcional. Contudo, por atenção à legislação societária brasileira, em especial o art. 176 da Lei n. 6.404/1976, que determina que as demonstrações contábeis sejam baseadas na escrituração mercantil, e o art. 1.183 do CC, que dispõe que a escrituração será feita em idioma e moeda corrente nacional, a entidade sediada no Brasil acaba por realizar a apresentação em real.

Isso porque, ainda que o IFRS trate da moeda de apresentação das demonstrações contábeis, pressupõe que, para que a entidade as apresente, deve-se atentar à legislação societária no que concerne à escrituração. Em síntese, não é possível alcançar as informações contábeis para fins de apresentação sem que antes tenha se levado em consideração a escrituração. Assim, como a escrituração no Brasil deve ser realizada em moeda nacional, julga-se para fins de apresentação que o real seja caracterizado como moeda de apresentação, sem prejuízo das demonstrações financeiras que podem ser apresentadas em outras moedas, como prevê o CPC n. 02.

Nesse cenário, as demonstrações financeiras em moeda funcional, normalmente, são enviadas ao exterior, ou seja, ao país da moeda que representa o ambiente econômico da entidade, para que os investidores possam analisar com maior acuracidade as informações econômicas e a posição patrimonial da companhia. Considerando que as demonstrações financeiras em moeda funcional diferente da moeda nacional não têm relevância para a legislação pátria, não haveria sentido publicar em moeda diferente da local.

É importante frisar que a moeda funcional não se confunde por tradução por conveniência. A utilização de idioma e moeda diferente da nacional é

algo comum⁹ nos casos de tradução por mera conveniência ou para fins informativos. No entanto, a tradução por conveniência pode ser elaborada utilizando método de conversão diferente daquele disposto no IFRS, de modo que não há como confundi-la das informações exigidas pelo CPC n. 02. A diferença entre a conversão do IFRS e a tradução por mera conveniência é: a primeira pressupõe o enquadramento a uma série de fatores dispostos na norma contábil com o fim de encontrar a moeda que representa o ambiente econômico primário da entidade; ao passo que a segunda está voltada ao simples interesse de demonstrar as informações contábeis da entidade em idioma e moeda conforme convém, sem que haja nenhum processo de reconhecimento e mensuração peculiar para tanto.

2.2. Reconhecimento de transações em moeda diferente da moeda funcional

Atendidos os fatores de enquadramento listados nos itens 9 a 14 do CPC e adotada moeda funcional diferente da nacional, a entidade deve escriturar em real, observando a legislação comercial, e também reconhecer as transações em moeda estrangeira na moeda funcional, em respeito às disposições do IFRS no CPC n. 02.

Apesar de a escrituração ser feita na moeda nacional, o reconhecimento da transação em moeda estrangeira também será realizado em moeda funcional, sendo que, ainda que o CPC trate da conversão das demonstrações contábeis, não é possível demonstrar sem um processo que é antecipado pelo reconhecimento e mensuração. A legislação societária leva a crer que a contabilidade da entidade é única, ou seja, apenas em real, mas seus registros podem ser reconhecidos em moeda funcional diferente da moeda nacional. Porém, em termos práticos, a determinação de escriturar em real (moeda nacional) e a obrigatoriedade de atender à moeda funcional dólar levam a entidade a realizar dois controles

9 VERÇOSA, op. cit., p. 11. O artigo cita o caso da Petrobras, que divulga suas informações em outros idiomas e moedas.

contábeis que consideram as mesmas transações, cada qual em uma moeda. Nesse ponto, a própria RFB não respeita o conceito de escrituração apresentado no CC, permitindo, no *Manual da escrituração contábil digital (ECD)*, que aquela seja realizada em moeda funcional diferente da moeda nacional.¹⁰

Isso, inclusive, questiona a teoria sobre a contabilidade única, uma vez que o órgão responsável pelo Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) considera a escrituração em duas moedas. Dessa forma, o próprio manual de escrituração contábil compreende que, para as entidades que adotam moeda funcional, as transações devem ser reconhecidas em duas contabilidades. Não há como negar que há distorção entre teoria e prática. Do ponto de vista teórico, a escrituração e a contabilidade são feitas em moeda nacional e corrente, contudo, na prática é possível verificar pela orientação no manual do SPED que a escrituração e a contabilidade são realizadas nas duas moedas, ou seja, em moeda nacional e em moeda funcional.

Todavia, como o manual não tem caráter de lei, parte-se do princípio de que a escrituração é feita em moeda nacional e corrente, bem como a contabilidade, porém, por conta das orientações da norma contábil, as mesmas transações escrituradas na contabilidade em moeda nacional devem ser reconhecidas e mensuradas em moeda funcional. Para fins de facilitação, esse processo de reconhecimento e mensuração em moeda funcional será identificado como um controle contábil que é independente da moeda nacional.

Vale registrar que não há como negar que a prática se sobrepôs à teoria, uma vez que o próprio SPED admite que a escrituração seja realizada nas duas moedas, resultando, assim, em duas contabilidades.

10 *Manual de orientação do leiaute da escrituração contábil digital (EDC)*. Atualização: maio de 2016. p. 29. Disponível em: http://sped.rfb.gov.br/estatico/A8/2A167D61FEA613FD20E7E-9BA101989F299E2F2/Manual_de_Orienta%C3%A7%C3%A3o_da_ECD_2016_Maio.pdf. Acesso em: 20 maio 2019: "As pessoas jurídicas obrigadas a transmitir, via SPED, a escrituração em moeda funcional diferente da moeda nacional e que, nos termos do artigo 156 da Instrução Normativa RFB n. 1.515/2014, são obrigadas a transmitir, para fins tributários, escrituração com base na moeda nacional, deverão preencher o campo identificação de moeda funcional do registro 0000 (0000.IDENT_MF) com 'S' (Sim) constante no leiaute 4".

2.2.1. Reconhecimento inicial

O reconhecimento da transação é considerado o momento inicial da escrituração dos fatos contábeis. Nas transações realizadas em moedas diferentes (moeda funcional \neq moeda de transação ou moeda nacional \neq moeda de transação), o controle contábil em moeda funcional e a contabilidade em moeda nacional devem reconhecer os valores das transações nas respectivas moedas, levando em conta as taxas cambiais da data da operação.

O item 21 do CPC n. 02 dispõe que qualquer transação em moeda diferente da moeda funcional deve ser reconhecida na contabilidade no momento inicial pela moeda funcional, mediante a aplicação da taxa de câmbio à vista entre a moeda funcional e a moeda de transação sobre o valor da operação. Observa-se que a data inicial representa a data em que a transação foi realizada para fins de reconhecimento, baseado no princípio da competência.

Adotando exclusivamente o que disciplina o CPC n. 02, se a moeda funcional é o dólar e a transação também é realizada na mesma moeda, não há que se falar em efeitos da futura comparação cambial ao término do período de reporte, uma vez que pode partir do mesmo princípio de que a transação foi realizada por uma companhia estabelecida nos Estados Unidos, utilizando a moeda local daquele país como sua moeda funcional.

2.2.2. Apresentação ao término de períodos de reporte subsequente

Finalizado o processo inicial mediante o reconhecimento da mesma transação nas duas moedas, chega-se ao período de reporte. O CPC não deixa claro o que é período de reporte, o que pode ser considerado como qualquer período em que a contabilidade da entidade compartilha suas informações com os usuários internos ou externos, que poderia ser o fim do exercício ou até mesmo o fim do mês objeto de análise.

A norma contábil orienta a forma como deve ser realizada a conversão da moeda estrangeira para a moeda funcional ao final do período de reporte. Atendidas as determinações que se referem ao reconhecimento inicial das transações em moeda estrangeira, a entidade deverá apresentar, ao término de cada período de reporte, os valores referentes àquelas transações convertidas pelas taxas cambiais estabelecidas no item 23 do CPC n. 02.

O pronunciamento contábil faz a diferenciação quanto à aplicação das taxas cambiais, subdividindo-as em três grupos: a) itens monetários; b) itens não monetários que são mensurados pelo custo histórico em moeda estrangeira; e c) itens não monetários que são mensurados pelo valor justo em moeda estrangeira.

Os itens monetários podem ser classificados como aqueles ativos e passivos que serão realizados ou exigidos em dinheiro, como caixa e aplicações financeiras, duplicatas a pagar, salário a pagar, entre outros.¹¹ No que diz respeito à taxa cambial utilizada na comparação da variação entre a data da transação e a data do reporte dos itens monetários para a moeda funcional, o CPC dispõe que deve ser aplicada a taxa de câmbio de fechamento ou corrente, que é aquela taxa de câmbio vigente para operações à vista.

Por sua vez, os itens não monetários consistem em bens, direitos ou obrigações que não serão realizados ou exigidos em dinheiro, tomando como exemplo o caso do estoque, imobilizado, intangível e outros. Os itens não monetários que serão mensurados pelo custo histórico em moeda estrangeira devem ser convertidos usando a taxa de câmbio vigente na data de transação (taxa histórica), enquanto aqueles mensurados pelo valor justo em moeda estrangeira devem ser convertidos utilizando as taxas de câmbio vigentes na data em que o valor justo foi mensurado.¹²

O valor contábil dos itens não monetários será determinado pela comparação de dois ou mais montantes. A norma contábil em questão (item 25), inclusive, já ilustra a forma como deve ser determinado o valor contábil

11 PADOVEZE, Clóvis Luís et al. *Manual de contabilidade internacional*. IFRS – US GAAP – BR GAAP. Teoria e prática. São Paulo: Cengage Learning, 2011. p. 444.

12 CPC n. 02, Item 23.

do ativo não monetário mensurado em moeda estrangeira no momento da conversão. A entidade deve comparar: o custo, conforme apropriado, convertido à taxa vigente na data em que o valor for determinado, por exemplo, a taxa da data da transação de um item mensurado em termos de custo histórico como base de valor; em relação ao valor líquido de realização, conforme apropriado, convertido à taxa de câmbio vigente na data em que o valor for determinado (taxa de fechamento do término do período).

2.3. Reconhecimento de variação cambial

O conceito de variação cambial está definido no CPC como a diferença resultante da conversão de um número específico de unidades em uma moeda para outra, a diferentes taxas cambiais. Taxa cambial, por sua vez, diz respeito à relação de troca entre duas moedas.¹³ Assim, só haverá reconhecimento de variação cambial quando a transação for realizada em moeda estrangeira e, no período, seja identificada oscilação nas taxas cambiais na relação da moeda estrangeira e moeda funcional.

Um dos benefícios de adotar a moeda funcional diferente da moeda nacional está voltado à inversão da exposição cambial. Nesse sentido, se a operação é realizada na moeda funcional, por exemplo, o dólar, não haveria que se falar em variação cambial, uma vez que tanto as transações quanto a moeda funcional estão em dólar.¹⁴

Como já mencionado, por conta da obrigatoriedade de escriturar as informações comerciais em moeda nacional, mesmo que a transação e a moeda funcional estejam em dólar, a entidade deve reconhecer e mensurar o quanto aquela operação representa em real. Dessa maneira, a companhia deve registrar e representar qual é o montante em real correspondente e, ao fim do período de reporte, comparar a diferença entre o saldo inicial e final para fins de verificação de ganho ou perda com variação cambial.

13 CPC n. 02, Item 8.

14 VERÇOSA, op. cit., p. 19.

Realizada a comparação ao término do período de reporte, se não for presenciada variação cambial no período, não há que se falar em ganho ou perda para a entidade. Caso contrário, estas devem ser reconhecidas como ganho ou perda na Demonstração do Resultado do Exercício (DRE). Isso porque, supõe-se que esses ganhos e perdas são realizáveis, pois são itens monetários e, portanto, devem ser classificados no resultado do exercício.¹⁵

No que diz respeito aos itens não monetários, quando um ganho ou uma perda for verificado deve-se reconhecer um ativo ou passivo fiscal diferido sobre o ganho ou perda, respectivamente. Essa orientação específica à moeda funcional está prevista no item 41 do CPC n. 32, no que se refere ao tratamento contábil aplicado às diferenças temporárias, segundo o pronunciamento, correspondente à diferença entre o valor contábil de ativo ou passivo no balanço e sua base fiscal.

2.4. Uso da moeda de apresentação diferente da moeda funcional

Partindo do princípio de que o país da entidade não obrigue a apresentação das demonstrações financeiras em sua moeda nacional, o processo de convergência para as normas internacionais se findaria ao que foi apresentado até agora. A mesma ideia é aplicável para as entidades brasileiras que adotam o real como moeda funcional. Em ambos os casos, a entidade publicaria as demonstrações contábeis sem qualquer obrigação adicional, uma vez que há compatibilidade entre a moeda de apresentação e a moeda funcional. Ocorre que a legislação brasileira societária e fiscal dispõe que a moeda nacional e corrente deverá ser a moeda aplicada para escrituração. Por conta dessa obrigação, leva-se a crer que a moeda de apresentação deve corresponder à moeda local. Assim, essas disposições são aplicadas àquelas entidades brasileiras que adotam moeda funcional diferente da moeda nacional e devam apresentar suas demonstrações financeiras no Brasil.

15 PADOVEZE, op. cit., p. 444.

Dessa assimetria, presume-se um entendimento lógico. Se por um lado deve-se realizar a escrituração em moeda nacional e, por outro, deve-se adotar para fins de IFRS a moeda que representa o ambiente econômico primário da entidade, razoável que, para fins de apresentação, a evidenciação seja em moeda local, porém, convertida das informações em moeda funcional. Esse é, inclusive, o entendimento verificado no manual de ECD do SPED.¹⁶

Pode-se dizer que a entidade obterá ao fim do período três demonstrações financeiras: uma na moeda nacional para fins de escrituração, outra em moeda funcional e a última, em moeda local, convertida dos efeitos da moeda funcional para fins de publicação das informações contábeis. Isso resulta em custo de conformidade para atender a todas essas normativas, de modo que, ainda que os atuais sistemas de gestão estejam modernizados, não são muitas as entidades que adotam moeda funcional diferente da nacional, o que pressupõe custos de implantação e parametrização, sem falar no risco de entendimentos subjetivos tanto por parte da entidade quanto do Fisco na análise das informações.

2.5. Conversão para a moeda de apresentação

O CPC n. 02 determina que, se a moeda de apresentação das demonstrações contábeis diferir da moeda funcional da entidade, o resultado e a posição financeira devem ser convertidos para a moeda de apresentação, adotando os seguintes procedimentos:¹⁷ a) Ativos e Passivos para cada balanço patrimonial apresentado devem ser convertidos utilizando a taxa de câmbio de fechamento na data do respectivo balanço; b) Receitas e Despesas para cada demonstração do resultado abrangente ou demonstração do resultado apresentada devem ser convertidas pelas taxas de câmbio vigentes na data de ocorrência das transações;¹⁸ e c) Todas as diferenças de câmbio

16 *Manual de orientação do leiaute da escrituração contábil digital (EDC)*, op. cit. p. 393.

17 CPC n. 02. Item 39.

18 Neste ponto, o CPC também permite, por razões práticas, a adoção da taxa média do

(variações cambiais) apuradas em decorrência do processo de conversão de ativos, passivos, receitas, custos e despesas devem ser registradas em conta específica do patrimônio líquido.¹⁹

Desse modo, a entidade deve converter o balanço patrimonial (BP) e a DRE em moeda funcional para a moeda de apresentação local, aplicando a taxa de fechamento para os itens do Ativo e Passivo e a taxa média para os de Resultado. Com o resultado e a posição financeira convertida da moeda funcional para a moeda de apresentação, a companhia deve, em seguida, comparar o montante convertido em relação à contabilidade em moeda nacional (moeda de apresentação × moeda de escrituração nacional – histórica). A diferença resultante dessa comparação será classificada como ajuste de conversão diretamente no patrimônio líquido da entidade,²⁰ especialmente, na conta Ajustes Acumulados de Conversão (*Cumulative Translation Adjustment* [CTA]).

2.6. Variações cambiais na conversão para a moeda de apresentação

Se houver diferença entre o saldo histórico em moeda de escrituração e o saldo final em moeda de apresentação por decorrência de variação cambial, deve ser efetuado o ajuste de conversão na conta *ajustes acumulados de conversão de moeda funcional* diretamente no patrimônio líquido da entidade. A conta de *ajustes acumulados de conversão* representa uma conta transitória do patrimônio líquido que deve ser utilizada para registrar as variações cambiais resultantes de adoção de outra moeda funcional que não o real, pois tais variações não podem afetar o resultado do exercício.²¹

período que pode ser utilizada para converter itens de receita e despesa. Porém, não devem ser utilizadas nos casos de significativa flutuação cambial.

19 FIPECAFI; ERNST & YOUNG. *Manual de normas internacionais de contabilidade*. IRFS versus normas brasileiras. São Paulo: Atlas, 2009. p. 185.

20 CPC n. 02. Item 41.

21 MARTINS, op. cit., p. 432.

Vale frisar que a variação cambial na conversão da moeda funcional para a moeda de apresentação não é a mesma variação cambial do reconhecimento do saldo inicial e final para fins de reporte. A primeira é regra específica para a moeda funcional, enquanto a segunda pode ser aplicada a qualquer caso em que se transaciona com moeda estrangeira.

3. Aspectos tributários da moeda funcional

3.1. Moeda funcional no âmbito do direito tributário

Publicado o CPC n. 02 em 2010, passaram-se quatro anos para que a legislação tributária se manifestasse quanto aos efeitos tributários da moeda funcional, o que tornava o ambiente de incerteza para os contribuintes obrigados a atender ao CPC, principalmente do que poderia estar por vir no tocante à regulamentação tributária. Ao menos, pela disposição na Lei n. 11.941/2009, sabia-se da aplicação da neutralidade instrumentalizada pelo RTT, o que, de certa maneira, minimizava a preocupação dos contribuintes. Com a publicação da Lei n. 12.973/2014, a moeda funcional passou a receber tratamento tributário próprio. Essa lei determina que a apuração do IRPJ deve ser baseada em moeda nacional e, nas hipóteses em que o contribuinte adotar moeda funcional diferente da nacional, a diferença entre os resultados de ambas as moedas será objeto de adição ou exclusão na determinação do lucro real.

A lei tributária dispõe expressamente sobre a impossibilidade de apurar os tributos em moeda diferente da nacional, o que resulta, no mínimo, em informações que não se assemelham na escrituração em moeda nacional e nos registros em moeda funcional, sendo que eventuais diferenças devem ser ajustadas para desconsiderar os efeitos contábeis na apuração dos tributos. Aqui, é interessante notar que a passagem do texto legal em que diz que a diferença entre os resultados apurados com base naquela moeda e na moeda nacional apenas será possível se convertidos os registros contábeis

em moeda funcional para a moeda de apresentação (local/nacional). Isso porque não se mostra lógico comparar a moeda nacional real com a moeda funcional dólar com o fim de identificar as diferenças. Assim, pressupõe-se que os fatos contábeis em moeda funcional sejam convertidos para a moeda de apresentação e, posteriormente, comparados com a moeda nacional em que as transações, inicialmente, foram escrituradas.

Desse modo, as diferenças evidenciadas na comparação entre a moeda nacional (escrituração histórica) e a moeda de apresentação (moeda funcional convertida para a moeda local/nacional) devem ser ajustadas na obtenção do lucro real para que os efeitos contábeis na apuração dos tributos sejam desconsiderados.

Importante ressaltar que a orientação contábil sobre a moeda funcional pressupõe que toda a contabilidade da entidade corresponda àquela moeda. Diferentemente, para a questão tributária é disciplinada, expressamente, quais são as contas que podem refletir na determinação do lucro para fins de tributação do IRPJ e CSLL.

A Lei n. 12.973/2014 inadmitiu a utilização de moeda funcional diferente da nacional para fins de apuração dos tributos federais sobre a renda e receita.²² Entretanto, o legislador, ciente da possibilidade de adoção de outra moeda funcional diferente da nacional para fins de IFRS e dos efeitos que essa adoção poderia derivar, determinou que a diferença entre os resultados apurados na moeda funcional e na moeda nacional deveria ser ajustada na apuração do lucro real. Assim, é interessante observar que há tratamento legal para assegurar que as diferenças entre os resultados verificados nas moedas sejam ajustadas na determinação do lucro real.

Outro ponto importante a ser observado é que a legislação societária e tributária leva a crer sobre a necessidade de adotar dois controles contábeis (moeda nacional e moeda funcional), mas sem a conversão para um terceiro (moeda de apresentação), a comparação das diferenças entre os resultados em

22 Lei n. 12.973/2014, art. 62, § 3º: "O disposto neste artigo aplica-se também à apuração do imposto sobre a renda com base no lucro presumido ou arbitrado, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS".

moedas diferentes seria impossível de se observar. Por conta da complexidade de informações e ajustes necessários, a Lei n. 12.973/2014 determinou no § 4º do art. 62 que a RFB definiria os controles específicos para as companhias que se adaptem ao § 1º do art. 62. Por conta disso, a Secretaria da RFB publicou a Instrução Normativa n. 1.515/2014, revogada pela Instrução Normativa n. 1.700/2017, atualmente vigente.

A Instrução Normativa n. 1.700/2017 trouxe um título exclusivo para o tratamento da *Moeda Funcional Diferente da Nacional*. Pode-se dizer que a Lei n. 12.973/2014 apresentou os aspectos principais sobre a moeda funcional, enquanto a Instrução Normativa n. 1.700, de certa maneira, a regulamentou. Assim que o art. 286 da citada instrução normativa dispõe exatamente nos mesmos termos do art. 62 da Lei n. 12.973/2014, que determina que, para fins tributários, a pessoa jurídica deverá reconhecer suas operações com base na moeda nacional.

No tocante àquelas pessoas jurídicas que adotam para fins societários moeda funcional diferente da moeda nacional, o art. 287 da Instrução Normativa n. 1.700/2017 dispõe, em consonância com a Lei n. 12.973/2014, que a escrituração para fins tributários deve ser baseada na moeda nacional.

Verifica-se que a RFB permite a adoção de moeda funcional diferente da nacional para fins societários, porém, do ponto de vista legal, a apuração dos tributos (IRPJ, CSLL, Programa de Integração Social [PIS] e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social [Cofins]) não pode ser realizada em moeda que não seja a nacional.

Em continuidade, no que se refere à apuração do Imposto de Renda pelo método do lucro real, o § 4º do art. 287 da instrução normativa apresenta um texto truncado, mas em interpretação conclui-se que: nos casos em que a pessoa jurídica adotar moeda funcional diferente da moeda nacional, o lucro líquido obtido pelo método de apuração do lucro real, para efeito da determinação do próprio lucro real e do lucro após os ajustes de adição e exclusão (o que, na prática, é o lucro real), deve ser obtido baseado na escrituração contábil em moeda nacional e ser apurado atendendo-se à Lei n. 6.404/1976. Em suma, o dispositivo determina que, mesmo no caso de moeda funcional diferente da nacional, o lucro real deve ser apurado em

moeda nacional, atendendo-se às disposições da Lei n. 6.404/1976, ressalvada a previsão do art. 286 da Instrução Normativa n. 1.700/2017.²³

A disposição apresentada contradiz a Lei n. 12.973/2014, enquanto a lei determina que as diferenças entre a moeda nacional e funcional serão objeto de ajustes na apuração do lucro real, a Instrução Normativa n. 1.700/2017 menciona que a apuração do lucro real pode ser realizada baseada na Lei n. 6.404/1976, ou seja, na contabilidade societária. Assim, a RFB elimina qualquer efeito de moeda funcional e tributa apenas pela moeda nacional, sem levar em consideração qualquer ajuste de conversão.

Nesse aspecto, vale observar a passagem do manual da ECD, que prevê a necessidade de criar campos adicionais, para informar os valores em moeda funcional, convertidos para reais conforme regras previstas na legislação societária.²⁴ Assim, exige-se das empresas que têm moeda funcional diferente da moeda nacional a escrituração do SPED Contábil nas duas formas de mensuração: moeda nacional (real de escrituração) e real convertido (moeda funcional convertida para real de apresentação).

Com isso, atentando apenas para os efeitos da moeda funcional na apuração dos tributos sobre a renda, a RFB pode verificar se o lucro contábil, observado na contabilidade societária, corresponde ao lucro fiscal, ajustado no real convertido (moeda funcional convertida para moeda de apresentação local), uma vez que detém todas as informações em campos adicionais auxiliares. Inclusive, pode-se dizer que o lucro contábil antes dos tributos na contabilidade societária será o mesmo que o lucro real da moeda funcional convertida para moeda local.

23 “§ 4º Na hipótese a que se refere o *caput*, o lucro líquido do exercício de que trata o § 1º do art. 6º do Decreto-lei n. 1.598, de 1977, para efeito da determinação do lucro real e do resultado ajustado, deverá ser obtido com base na escrituração contábil de que trata o *caput* e deverá ser apurado com observância das disposições da Lei n. 6.404, de 1976, ressalvado o disposto no art. 286 desta Instrução Normativa”.

24 *Manual de orientação do leiaute da escrituração contábil digital (ECD)*, op. cit., p. 29: “a pessoa jurídica deverá criar campos adicionais auxiliares no arquivo da ECD, por meio do preenchimento do registro lozo, conforme abaixo, para informar os valores da contabilidade em moeda funcional, convertida para reais conforme regras previstas na legislação societária”.

Em continuidade, o § 5º do mesmo artigo dispõe que os ajustes previstos na legislação fiscal devem ser observados em moeda nacional para a determinação do lucro real.

Como pôde ser verificado, diante da complexidade, pressupõe que tanto os contribuintes quanto o Fisco estejam preparados para atender a todas as especificações disciplinadas na Lei n. 12.973/2014 e na Instrução Normativa n. 1.700/2017, por risco de cometer algum equívoco que possa ser refletido na apuração dos tributos.

3.2. Moeda funcional na apuração dos tributos

A utilização da moeda funcional diferente da nacional resultará em dois efeitos de variação cambial: um tributado e outro ajustado na determinação do lucro real. O efeito tributado diz respeito à variação cambial para itens monetários que é reconhecida em conta de resultado como ganho ou perda. A variação cambial mencionada é verificada nas transações realizadas em moedas diferentes da qual se escritura e tem efeito no resultado para fins de alcançar o Lucro ou Prejuízo antes do IRPJ e CSLL. Por outro lado, o efeito que deve ser ajustado é o da conversão da contabilidade em moeda funcional para a moeda de apresentação. Nessa situação, o primeiro passo é remensurar o saldo final da conta contábil na moeda funcional em saldo final da mesma conta para a moeda de apresentação, observando a taxa cambial média. Esse saldo atualizado será comparado com o saldo final escriturado na contabilidade em moeda nacional, sendo que a diferença será identificada para fins de ajuste de conversão. Para fins fiscalizatórios, a RFB adotou o mecanismo de controle das diferenças por meio da utilização de subcontas, que permite a rastreabilidade das adições e exclusões fiscais a partir da contabilidade. Cabe lembrar que a adoção de subcontas está ligada a qualquer diferença contábil e tributária e, por isso, sua obrigatoriedade também é estendida ao caso da moeda funcional. Tal aderência eleva os custos de conformidade para garantir o respeito à legislação tributária.

3.2.1. IRPJ e CSLL

Inicialmente, o IRPJ incide sobre o Lucro verificado no período de apuração. Apesar dos métodos de apuração, o foco deste estudo é voltado às companhias que se enquadram nas determinações do lucro real.

Segundo o art. 258 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR), lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pelo próprio regulamento. O § 1º disciplina que a determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais.²⁵ Em suma, para alcançar o lucro real passível de tributação pelo IR, deve, inicialmente, verificar o lucro líquido contábil (lucro contábil) e, a partir daí, ajustar as adições e exclusões admitidas ou não pelo Fisco.

Quanto à moeda funcional diferente da nacional, baseando-se na Lei n. 12.973/2014, as diferenças verificadas entre os resultados em moeda nacional e funcional devem ser ajustadas para determinação do lucro real. Na prática, após a realização dos ajustes na determinação do lucro real em moeda de apresentação, o valor identificado nele será o mesmo do lucro contábil da contabilidade societária. Isso leva a crer que todos os efeitos de moeda funcional na apuração dos tributos sobre a renda serão desconsiderados. Essa é razão, inclusive, de a RFB determinar que o lucro contábil na contabilidade societária possa ser o lucro de partida na apuração do IRPJ e CSLL nos casos de contribuintes enquadrados na moeda funcional. Observa-se que, ao considerar a apuração dos tributos pelo lucro contábil da contabilidade em moeda nacional e, assim, descartar qualquer efeito de moeda funcional, a RFB simplifica a determinação do lucro real.

25 Decreto n. 9.850/2018, art. 258.

3.2.2. Variação cambial para itens monetários

Primeiramente, como já antecipado, a variação cambial relacionada às operações com itens monetários em moeda estrangeira tem efeito tributário e deve ser reconhecida como ganho ou perda com variação cambial. Dada a particularidade da moeda funcional e a inadmissibilidade de adoção sob o aspecto comercial e tributário, o contribuinte que utiliza moeda funcional diferente da nacional faz o reconhecimento e mensuração da transação em duas moedas distintas (moeda nacional e moeda funcional) e, ao fim do período de reporte, deve identificar nas duas moedas se foi verificado ganho ou perda com variação cambial.

Nesse ponto, para efeitos da legislação do IR, a operação realizada em moeda estrangeira poderá ser considerada como receita ou despesa, a depender da variação cambial identificada. Pode-se dizer que o contribuinte que emprega moeda funcional diferente da nacional se enquadra na regra geral de operação com moeda estrangeira, devendo reconhecer perda ou ganho decorrente da variação cambial.

Interessante mencionar que essa orientação será aplicada tanto para a mensuração em moeda nacional quanto para a moeda funcional diferente daquela. Dessa maneira, para cada registro contábil, deve observar e reconhecer a variação cambial inversamente representada na moeda estrangeira em relação à moeda base. Assim, caso o contribuinte adote o real como sua moeda funcional e transacione em moeda estrangeira, deve reconhecer a variação cambial nos termos estabelecidos no RIR e na Medida Provisória n. 2.158-35/2001. O mesmo entendimento é aplicado aos contribuintes que utilizam a moeda funcional para fins de IFRS.

Como a entidade deve reconhecer e mensurar em duas moedas, quando a transação for realizada na mesma moeda que é objeto do reconhecimento inicial, não será necessário verificar a variação cambial, tendo em vista que se trata de moeda equivalente. Em outras palavras, a entidade que utilizar dólar como moeda funcional e transacionar em real deve reconhecer a variação cambial, considerando para todos os efeitos o real como moeda estrangeira.

Em síntese, as variações cambiais observadas nos itens monetários nas transações realizadas com moedas diferentes devem ser consideradas para efeitos da composição do lucro. As diferenças cambiais são reconhecidas para fins tributários como perda ou ganho na demonstração de resultado.

3.2.3. IRPJ diferido para itens não monetários

Como mencionado anteriormente, itens não monetários consistem em bens, direitos ou obrigações que não serão realizados ou exigidos em dinheiro. A título exemplificativo, é possível dizer que o estoque e o ativo imobilizado são itens não monetários. Esses itens serão mensurados pelo custo histórico tanto na moeda nacional quanto na moeda funcional e devem ser convertidos observando a taxa cambial de fechamento do período para verificar se há diferença entre a moeda nacional em real (histórica da escrituração) e a moeda de apresentação em real (convertida).

Em números, imagine-se que o estoque no momento inicial em real histórico seja de R\$ 2.500.000,00, que representa em moeda funcional USD 1.000.000,00 (taxa histórica da transação de R\$ 2,50/USD 1,00). Ao fim do período de reporte, a taxa de fechamento é verificada em R\$ 3,20/USD 1,00, ou seja, o real se desvalorizou significativamente. O valor do estoque em dólar (moeda funcional) será convertido para a moeda de apresentação (real convertido para Publicação) e apresentará um valor de R\$ 3.200.000,00. Assim, é possível dizer que o mesmo estoque em dólar representa em real R\$ 700.000,00 a mais do que no momento da transação, evidenciando-se, desse modo, um efeito com a conversão, que será objeto de constituição de passivo fiscal diferido pela alíquota nominal de 34% (IR e CSLL).²⁶

26 CPC n. 32. Item 5. Definições: “*Passivo fiscal diferido* é o valor do tributo sobre o lucro devido em período futuro relacionado às diferenças temporárias tributáveis. *Ativo fiscal diferido* é o valor do tributo sobre o lucro recuperável em período futuro relacionado a: (a) diferenças temporárias dedutíveis; (b) compensação futura de prejuízos fiscais não utilizados; e (c) compensação futura de créditos fiscais não utilizados”.

Pode-se dizer, então, que, se o valor da diferença entre o real convertido (moeda de apresentação) e o real de escrituração (histórico) for positivo, deve-se constituir o IRPJ e CSLL passivo diferido, caso inverso, ou seja, diferença negativa entre as duas informações contábeis, é constituído um ativo fiscal diferido.

O ativo e passivo diferido fiscal estão ligados às diferenças temporárias que, segundo o CPC n. 32, correspondem à diferença entre o valor contábil de ativo ou passivo no balanço e sua base fiscal. Para a moeda funcional há uma regra específica, uma vez que o CPC n. 32 dispõe, no item 41, que os ativos e passivos não monetários da entidade devem ser mensurados na sua moeda funcional. Assim, se o lucro tributável ou prejuízo fiscal da entidade é determinado em moeda diferente, as alterações na taxa de câmbio provocam diferenças temporárias que resultam em ativo ou passivo fiscal diferido que devem ser reconhecidos.

Voltando ao exemplo, é possível concluir que o estoque valorizou R\$ 700.000,00, o que obriga a entidade a reconhecer um passivo fiscal diferido. Como o estoque não será realizado no período, é registrado um passivo diferido fiscal, cujo valor deve ser contabilizado em despesa de IRPJ no próprio período em que a receita será contabilizada, e a crédito de grupo correspondente no passivo circulante ou exigível em longo prazo.²⁷

Vale ressaltar que o IR diferido não tem efeito tributário, atuando mais como uma provisão do que como o efetivo dispêndio pecuniário. Porém, quando se pensa que um estoque valorizou e, por conta disso, reconheceu-se um passivo diferido, não faz sentido que essa mesma orientação seja aplicada para os itens não monetários do ativo imobilizado. Em outras palavras, no tocante ao estoque, a entidade tem o interesse de liquidá-lo, ao passo que, em relação ao imobilizado, não há a mesma situação, sendo realizado apenas pela depreciação.

Os efeitos na conversão de itens não monetários do ativo imobilizado, considerando a oscilação cambial que a moeda nacional enfrenta em relação às estrangeiras, refletem diretamente nas demonstrações financeiras da

27 MARTINS, op. cit., p. 392.

entidade. As companhias que adotam moeda funcional diferente da nacional sofrem com os efeitos da conversão dos itens do ativo imobilizado.

Importante mencionar que, para os itens não monetários do estoque e imobilizado de uma entidade que adota moeda funcional dólar, caso o real se desvalorizar deve-se reconhecer um passivo fiscal diferido, por conta da valorização dos bens que estão registrados no estoque e no imobilizado, uma vez que em dólar ele continua com o mesmo valor. Do contrário, no caso da valorização em relação ao dólar, a entidade reconhece o ativo fiscal diferido.

Por fim, o efeito da valorização ou desvalorização dos itens não monetários (estoque e imobilizado) será evidenciado na DRE, para fins de observar o lucro ou prejuízo líquido do período. Assim, no exemplo em questão o contribuinte deveria constituir um passivo diferido no valor de R\$ 238.000,00 (34% de R\$ 700.000,00), que, ainda que sem efeito tributário, deve ser levado em consideração para a obtenção do lucro líquido do período.

3.2.4. Ajustes da conversão para moeda de apresentação

Como a apuração do ponto de vista legal é realizada baseada na moeda nacional convertida da moeda funcional, podem ocorrer diferenças nas contas de resultados quando houver variação cambial. Essas diferenças serão objeto de ajustes para alcançar o lucro real tributável do IR.

Verifica-se que esses ajustes serão considerados apenas para as contas de Resultado, uma vez que são as contas que impactam diretamente o lucro do contribuinte. Os ajustes realizados na apuração do IRPJ e CSLL são necessários por conta das disposições previstas na Lei n. 12.973/2014, que busca a neutralização de qualquer efeito tributário na conversão para fins de apresentação.

Assim, o efeito que deve ser objeto de ajuste é o da conversão dos registros contábeis em moeda funcional para a moeda de apresentação. Como mencionado, o primeiro passo é remensurar o saldo final da conta contábil na moeda funcional em saldo final da mesma conta para a moeda de apresentação, observando a taxa cambial. Esse saldo atualizado será

comparado com o saldo final escriturado na contabilidade em moeda nacional e a diferença entre ambos será objeto de ajuste da conversão na apuração dos tributos.

Como antecipado, há certa inconsistência quanto à questão dos ajustes entre a disposição na Lei n. 12.973/2014 e na Instrução Normativa n. 1.700/2017. A primeira menciona que as diferenças identificadas nas moedas são objeto de ajustes para a determinação do lucro real, enquanto a segunda dispõe que o contribuinte deve apurar os tributos sobre a renda baseada na contabilidade societária (moeda nacional de escrituração).

Considerando que o lucro contábil antes dos tributos na contabilidade societária corresponde ao mesmo valor do lucro real ajustado da moeda funcional convertida para moeda local, uma vez que na primeira os efeitos da moeda funcional sequer são considerados, ao passo que, na segunda, os efeitos da moeda funcional são desconsiderados pelos ajustes, resta concluir que não há implicação tributária, pois não há desembolso adicional pela utilização da moeda funcional.

O que ocorre é desencontro na própria legislação tributária, em virtude de a Lei n. 12.973/2014 dispor que as diferenças entre as moedas devem ser ajustadas na determinação do lucro real, enquanto a Instrução Normativa n. 1.700/2017 regula que a tributação deve ter como lucro de partida a contabilidade societária, ou seja, sem a necessidade de ajustes de conversão de moeda funcional.

4. Conclusões

O presente estudo sobre moeda funcional permitiu chegar a três importantes conclusões:

- a) Diferenças conceituais quando comparadas na teoria e prática.
- b) Quando o assunto é moeda funcional no Brasil, a contabilidade não representa necessariamente a real riqueza gerada pela entidade.

c) Mesmo diante da inadmissibilidade de apurar os tributos em moeda funcional, a legislação tributária confere tratamento específico para que os efeitos da moeda funcional não resultem em acréscimo da carga tributária para o contribuinte obrigado à moeda funcional.

4.1. Diferenças conceituais quando comparadas na teoria e prática

No tocante ao entendimento teórico, a legislação societária adota apenas uma contabilidade e determina que toda escrituração seja realizada em moeda nacional e corrente. Assim, a escrituração em moeda nacional é representada na contabilidade única em real. Qualquer orientação de IFRS quanto à utilização de moeda funcional diferente da nacional resulta em reconhecimento e mensuração correspondente, mas não em escrituração em moeda funcional. Nessa mesma linha, não há que se falar em contabilidade em moeda funcional, ainda que seja admissível realizar as demonstrações financeiras nessa moeda, partindo de controles contábeis específicos.

Por outro lado, seguindo a ECD do SPED, tanto é admissível que a escrituração seja realizada em moeda funcional que, pelo manual da ECD, os termos contabilidade em moeda nacional e contabilidade em moeda funcional são recorrentes. Inclusive, admite-se que a contabilidade societária possa ser escriturada em dólar (moeda funcional).

Essa observação é importante, uma vez que, quando se trata da moeda funcional, a prática se sobrepõe à teoria. Isso de certa forma é razoável, os conceitos apresentados na legislação comercial datam de antes da aplicação do conceito de moeda funcional disposto no CPC n. 02, de modo que naquela época não se cogitava a possibilidade de reconhecer e mensurar em moeda diferente da nacional, pois toda entidade brasileira, necessariamente, adotava a moeda nacional para fins contábeis. Hoje, o cenário é diferente, conforme estudo apresentado na revista da RFB, há 184 empresas que acenam para a possibilidade de adoção de moeda funcional diferente da nacional. Isso resulta

que a própria RFB tem aplicado conceitos de forma diferente do disposto na legislação societária.

Nesse ponto em questão, conclui-se que a legislação societária seja alterada para admitir a escrituração e adoção de contabilidade em moeda diferente da nacional, para um primeiro passo na adoção plena do instituto da moeda funcional no Brasil.

4.2. No caso da moeda funcional no Brasil, a contabilidade não representa necessariamente a riqueza gerada pela entidade

Como observado, por conta da desconexão entre legislação societária e direito contábil, haverá três demonstrações financeiras que, respectivamente, serão destinadas para usuários externos específicos. Assim:

- I. As demonstrações financeiras em moeda nacional (societária em real histórico) serão verificadas pelo Fisco para fins fiscalizatórios na medida em que permite que ele detenha o controle de todas as transações realizadas pela entidade e, também, permite observar se o lucro contábil coincidirá com o valor do lucro real da moeda de apresentação.
- II. As demonstrações financeiras em moeda funcional (moeda diferente da nacional) contemplam as informações na moeda que representa o ambiente econômico primário da entidade. Como é adotada moeda funcional diferente da moeda nacional, essa contabilidade é importante ao usuário estrangeiro por conta da presença internacional em que a entidade está ambientada; em função disso, pode-se considerar que são as demonstrações que melhor refletem a riqueza gerada pela entidade.

- III. As demonstrações financeiras em moeda de apresentação (real convertido) representam as informações contábeis em moeda funcional convertida para a moeda de apresentação (moeda nacional e corrente para fins de publicação). A moeda de apresentação é destinada aos usuários internos, tais como a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), quando da publicação das demonstrações financeiras de companhias de capital aberto e, nos termos da Lei n. 12.973/2014, à verificação dos ajustes na determinação do lucro real dos contribuintes que utilizam a moeda funcional.

Nessa linha, a moeda funcional é uma ferramenta capaz de representar a real riqueza gerada pela entidade, justamente por ser conceituada como a moeda que representa o seu ambiente econômico principal. Porém, essa real riqueza gerada apenas é possível se a legislação comercial e tributária acompanhasse a normativa contábil quanto à permissão de adotar para aqueles fins moeda diferente da nacional.

A adoção de três controles contábeis, quais sejam, moeda nacional, moeda funcional e moeda de apresentação local, torna difícil a aplicação do instituto da moeda funcional no Brasil. Como a entidade brasileira que adota a moeda funcional deve realizar três controles para fins contábeis, as demonstrações financeiras representarão a riqueza para cada usuário de forma individualizada, como mencionado anteriormente. Na moeda funcional sob as regras brasileiras, é identificável que a mesma operação seja mensurada de forma diferente para três usuários diferentes da contabilidade. Assim, não se pode crer que a contabilidade representa a riqueza gerada pela entidade diante desse cenário, mesmo porque são geradas três informações econômicas diferentes em cada moeda.

Para esses fins, vale lembrar que a utilização da moeda funcional não se confunde com a tradução por mera conveniência. Na moeda funcional, pressupõe atenção a fatores específicos de enquadramento e tratamentos quanto à conversão, o que não é verificado na tradução por simples conveniência.

Todo esse tratamento de controlar as informações contábeis em três moedas poderia ser evitado se a legislação societária fosse alterada para admitir a publicação em moeda diferente da nacional. Caso tal medida não fosse possível, o legislador poderia considerar, após o processo de reconhecimento, a tradução por mera conveniência das demonstrações financeiras em moeda funcional para a moeda nacional. Com isso, a entidade poderia escriturar sua contabilidade em moeda funcional e, ao fim do período, traduzir por conveniência, aplicando a taxa de fechamento sobre as demonstrações financeiras em moeda funcional, que resultaria na apresentação meramente cambial de quanto representa a contabilidade em moeda funcional na moeda nacional e, assim, atenderia à legislação interna.

4.3. Apesar de a legislação tributária inadmitir que a apuração dos tributos seja realizada na moeda funcional, confere tratamento específico para que os efeitos da moeda funcional não resultem em acréscimo da carga tributária para o contribuinte obrigado à moeda funcional

Inicialmente, atentando para o mesmo tratamento das operações realizadas com moeda estrangeira, na comparação entre os itens monetários no período inicial e de reporte na moeda nacional e na moeda funcional, constata-se que pode resultar em diferença decorrente da variação cambial. Tal diferença é tributada, se evidenciada uma receita (ganho), ou deduzida, se verificada perda (despesa) com variação cambial. Aqui, não há tratamento específico para os contribuintes obrigados à moeda funcional, seguindo a orientação geral.

O tratamento específico disposto na Lei n. 12.973/2014 diz respeito aos ajustes na determinação do lucro real decorrentes das diferenças entre a comparação das moedas. Importante mencionar que a comparação será realizada entre a moeda nacional e a moeda de apresentação e as diferenças serão objeto de ajustes na apuração do IRPJ e CSLL.

Em termos práticos, pode-se dizer que o lucro real em moeda de apresentação (real convertido da moeda funcional) coincide com o valor do lucro contábil da moeda nacional para fins de escrituração (contabilidade societária), e esse ponto já é levado em consideração pela RFB no SPED. Assim, exige-se da empresa que tem moeda funcional diferente da moeda nacional a escrituração do SPED Contábil – ECD nas duas formas de mensuração: moeda nacional (real histórico de escrituração) e moeda de apresentação (real convertido).

Com isso, pode-se afirmar, pela determinação da RFB, que o lucro de partida para fins de apuração do IRPJ e CSLL é aquele da contabilidade societária, não sendo mais necessária a realização dos ajustes da determinação do lucro real da moeda de apresentação. Isso demonstra o interesse da RFB em simplificar e desconsiderar qualquer efeito da moeda funcional na apuração dos tributos, uma vez que partirá de lucro contábil que não foi afetado pela moeda funcional. Contudo, mesmo diante do entendimento de apurar diretamente do lucro contábil em moeda nacional, o contribuinte continua informando todas as questões voltadas à conversão da contabilidade em moeda funcional em campos adicionais auxiliares.

Em razão da desconsideração dos efeitos da moeda funcional na apuração dos tributos sobre a renda, conclui-se que a utilização da moeda funcional da forma como é tratada hoje não reflete em acréscimo no recolhimento do IRPJ e CSLL corrente. Eventualmente, se fosse adotada moeda funcional para fins de apuração dos tributos, a carga tributária do contribuinte poderia variar conforme a oscilação cambial, resultando em um valor menor ou maior de tributos a pagar. Uma forma de combater a oscilação seria tributar o lucro identificado na moeda funcional traduzido por mera conveniência, uma vez que refletiria em moeda nacional o quanto o tributo a pagar representa em moeda funcional.

Por todo exposto, é importante registrar que as inúmeras informações contábeis em moedas diferentes para transações idênticas pressupõem o conhecimento do assunto tanto por parte dos contribuintes quanto por parte do Fisco, sendo que qualquer desconhecimento por ambas as partes pode resultar em risco de fiscalização. Sem falar nos custos de conformidade para a atenção e implantação da moeda funcional. No entanto, pelo pesquisado,

apesar da complexidade do tema, pode-se concluir que o tratamento tributário aplicado à moeda funcional não representa em acréscimo da carga tributária para o contribuinte em relação ao período corrente de apuração.

Referências

BRASIL. Comissão de Valores Mobiliários (CVM). *Deliberação CVM n. 534, de 29 de janeiro de 2008*. Disponível em: <file:///C:/Users/Willians/Downloads/deli-534consolid.pdf>. Acesso em: 20 maio 2019.

BRASIL. Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Pronunciamento Técnico CPC 02 – Efeitos das mudanças nas taxas de câmbio e conversão de demonstrações contábeis. Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/62_CPC_02_R2_rev%2013.pdf. Acesso em: 20 maio 2019.

BRASIL. Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Pronunciamento Técnico CPC 32 – Tributos sobre o lucro. Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/340_CPC_32_rev%2013.pdf. Acesso em: 20 maio 2019.

BRASIL. Decreto n. 9.580, de 22 de novembro de 2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm. Acesso em: 20 maio 2019.

BRASIL. Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l12973.htm. Acesso em: 20 maio 2019.

BRASIL. Receita Federal do Brasil (RFB). Instrução Normativa RFB n. 1.700, de 14 de março de 2017. *Diário Oficial da União*, 16 mar. 2017. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268>. Acesso em: 20 maio 2019.

FIPECAFI; ERNST & YOUNG. *Manual de normas internacionais de contabilidade. IRFS versus normas brasileiras*. São Paulo: Atlas, 2009.

MANUAL de orientação do leiaute da Escrituração Contábil Digital (ECD). Atualização: maio de 2016. Disponível em: http://sped.rfb.gov.br/estatico/A8/2A167D61FEA613FD20E7E9BA101989F299E2F2/Manual_de_Orienta%C3%A7%C3%A3o_da_ECD_2016_Maio.pdf. Acesso em: 20 maio 2019.

MARTINS, Eliseu et al. *Manual de contabilidade societária*. FIECAFI. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

PADOVEZE, Clóvis Luís et al. *Manual de contabilidade internacional*. IFRS – US GAAP – BR GAAP. Teoria e prática. São Paulo: Cengage Learning, 2011.

PÊGAS, Paulo Henrique. *Manual de contabilidade tributária*. 8. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2014.

PETERS, Marcos. *Comentários à Lei 11.638/07*. São Paulo: Saint Paul Editora, 2008.

VERÇOSA, Paulo Eduardo Nunes et al. Um estudo sobre a viabilidade da adoção de moeda funcional diferente da nacional para fins tributários. *Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros*, Brasília, DF, jul./dez. 2015.

Prefácio ao Artigo 9, “Os limites da multa por descumprimento de dever instrumental tributário”¹

Os limites da aplicação do princípio do não confisco às multas tributárias é tema que, há muito, ocupa a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF). Com a concessão da medida cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.075, o STF deixa clara a necessidade de observância do princípio da razoabilidade não apenas na imposição de tributos, mas também na aplicação de penalidades. Tratava-se, pois, de ampliação do comando do art. 150, IV, da Constituição, cuja redação literal limitaria a proibição do confisco aos tributos.

Ainda que tal princípio seja a expressão mais clara do limite da capacidade contributiva e, assim, do exercício do poder de tributar, não há qualquer dúvida quanto à impossibilidade de mensurar, objetivamente, os limites de sua incidência. Dito de outra forma: aplicado aos tributos, não é possível estabelecer uma linha clara a partir da qual haveria confisco e até qual a razoabilidade e proporcionalidade na cobrança tributária estariam garantidas.

¹ Prefácio originalmente publicado no livro do autor: CRESTANI, William Roberto. *Os limites da multa devida por descumprimento de obrigação tributária acessória*. São Paulo: Almedina, 2018.

No entanto, esse mesmo raciocínio não pode ser aplicado às multas: o STF, ao decidir pela possibilidade de aplicação do princípio do não confisco às penalidades, limitou-as a 100% do valor do tributo devido na operação. Percentual superior a este seria inconstitucional e abusivo. A solução parece adequada: não seria proporcional multa que superasse o valor principal da obrigação decorrente da relação jurídica tributária.

Questão diversa e desafiadora, contudo, seria aquela em que, a despeito da multa exigida, não há tributo devido. Seria o caso de mero descumprimento de dever instrumental, em operação não onerada por tributo algum – seja em razão de não incidência, isenção ou imunidade. Nesse caso, qual seria o referencial passível de limitar a multa? Essa pergunta é o ponto central deste artigo, que o autor responde com maestria e competência.

O tópico é atual e relevante: trata-se do tema 487 de repercussão geral reconhecida no STF. O artigo que o leitor tem em mãos é fruto de um extenso e relevante trabalho de mestrado do autor, que tive o prazer de orientar. O tema é enfrentado com acuidade científica: a partir de pesquisa densa e detalhada na jurisprudência do STF, constrói critérios sólidos, com objetivo de indicar, com precisão, os limites da penalidade tributária nos casos de descumprimento da legislação tributária, sem que tenha havido falta de pagamento de tributo.

Embora a escolha metodológica da obra tenha se pautado em pesquisa empírica na base de dados do STF, corroborada por outras fontes que igualmente veiculam decisões desse tribunal, o trabalho não deixa de apresentar consistente referencial teórico. Tal é feito com a finalidade de estabelecer os conteúdos próprios dos princípios da proporcionalidade e razoabilidade, que vêm à tona pelas teorias constitucionalistas que embasam o presente texto. Também nesse ponto, revela precisão científica e leitura fluida.

Por fim, não posso deixar de anotar que a qualidade deste trabalho é fruto não apenas do acadêmico dedicado que o autor mostrou ser, ao longo do cumprimento dos créditos do programa de Mestrado Profissional da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas (FGV DIREITO SP) e do período de orientação da dissertação, que o tive o prazer de acompanhar

de perto. A excelência da pesquisa também decorre dos anos de advocacia tributária, refinados, agora, pela qualificação acadêmica.

Estou certa de que as linhas a seguir se tornarão referência no tema, especialmente pela inovação no tratamento da matéria e pelo fato de ser o primeiro trabalho a tratar de forma consistente do princípio do não confisco além das poucas considerações geralmente dedicadas a ele na doutrina tributária.

Tathiane Piscitelli

Professora de Direito Tributário e Finanças Públicas da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas (FGV DIREITO SP). Coordenadora do Núcleo de Direito Tributário da FGV DIREITO SP. Doutora e mestre em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (FDUSP).

9. Os limites da multa por descumprimento de dever instrumental tributário

William Roberto Crestani²

1. A jurisprudência do STF sobre os limites da multa fiscal e o princípio da proporcionalidade

O objetivo deste artigo é identificar as condições que tornam uma multa pecuniária devida por descumprimento de dever instrumental desproporcional e confiscatória, especialmente nos casos em que não resultou falta de recolhimento de tributo, de modo que seja possível definir limites para a cobrança desse tipo de multa.

² Mestre em Direito Tributário pela Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV DIREITO SP). Advogado em São Paulo.

Nesse sentido, ao longo de vários anos o STF julgou inúmeros casos tratando sobre a limitação das multas fiscais,³ por meio dos quais foram desenvolvidas premissas que devem ser consideradas na forma de aplicação desse tipo de multa.

Para o STF é perfeitamente possível que os juízes e tribunais reduzam ou cancelem as multas cobradas pelas autoridades fiscais (sejam elas devidas por descumprimento da obrigação principal ou do dever instrumental), ainda que essa aplicação tenha por base a legislação em vigor, sem que isso implique a violação ao princípio da legalidade.

De acordo com as decisões do STF, a redução ou cancelamento da multa fiscal pelo Poder Judiciário será possível sempre que ela se mostre confiscatória e, por consequência, viole o art. 150, IV, da Constituição Federal de 1988 (CF/88). A confiscatoriedade da multa fiscal, por sua vez, é revelada pelo exame da sua proporcionalidade.

Ademais, o STF também estabeleceu um limite objetivo citado anteriormente, do qual a multa fiscal se torna desproporcional e, conseqüentemente, confiscatória, qual seja: o montante equivalente a 100% do valor da obrigação tributária principal que se deixou de recolher ou à qual se refira o ato ilícito que originou a multa fiscal.

A doutrina especializada,⁴ por sua vez, aponta que a proporcionalidade pode ser verificada por meio de três sub-regras a serem aplicadas em uma ordem predefinida: adequação entre o meio e o fim almejado, a necessidade desse meio diante das demais alternativas adequadas existentes (se houver)

3 A título exemplificativo citamos as decisões proferidas pelo STF nos seguintes recursos: RE 55.906/SP, RE 74.762/SP, RE 81.550/MG, ADI 1.075-1-MC/DF, ADI 551/RJ, RE 81.550/MG, RE 220.284-6/SC e RE 239.964, RE 523.471/MG, RE 440.927/MS, RE 754.554/GO, ARE 771.921/GO, AI 838.302/MG, ARE 797.943/PE, ARE 805.431/MG, ARE 803.975/PR, ARE 642.881/PE, ARE 802.564/SC, RE 771.660/RS, RE 704.202/SC, RE 837.423/RS, ARE 787.564/SC, RE 833.106/GO, RE 602.686/PE, ARE 783.599/RS, ARE 844.527/BA, RE 851.071/PR, RE 836.828/RS, RE 472.012/MG, RE 863.049/SC, ARE 845.454/PR, ARE 895.997/PR.

4 Vide CLÉRICO, Laura. *El examen de proporcionalidad en el derecho constitucional*. Buenos Aires: Eudeba, 2010.

e a proporcionalidade em sentido estrito, que visa à realização de um juízo de ponderação entre as vantagens e desvantagens da adoção daquele meio.

Essa mesma doutrina indica que a razoabilidade depende do exame da sub-regra de adequação entre meio e fim, de modo que a razoabilidade está contida no princípio da proporcionalidade, sendo um dos seus aspectos.

Diante desse quadro, é possível identificar e sistematizar as ferramentas que permitem verificar e constatar, seja diretamente no caso concreto ou por hipótese, quando a cobrança de uma determinada multa fiscal se revela inconstitucional, ocasião em que deverá ser afastada ou, no mínimo, reduzida pelo juiz ou tribunal.

A etapa seguinte, portanto, é fazer uso dessas ferramentas para verificar a partir de qual momento uma multa devida por descumprimento de dever instrumental se torna desproporcional e, por conseguinte, também se torna desarrazoada e confiscatória, devendo ser cancelada ou reduzida.

Uma vez revelados com clareza os contornos dos limites para a cobrança dessa modalidade de multa, ficará mais simples para os juízes e tribunais avaliarem de forma mais precisa se e quando tal multa deve ser cancelada/reduzida ou quando a sua cobrança pode ter seguimento na forma em que foi aplicada pelas autoridades fiscais.

O primeiro passo nessa tarefa é justamente identificar qual a finalidade da sanção por descumprimento de dever instrumental tributário. A partir da identificação dessa finalidade será possível avançar no estabelecimento de limites objetivos a partir da aplicação das três sub-regras que compõem o princípio da proporcionalidade apontadas anteriormente.

2. A finalidade da sanção por descumprimento de dever instrumental tributário

Dito isso, neste item nos dedicaremos apenas à identificação dos três elementos que são exigidos para o exame da sub-regra da adequação (meio, direito afetado e fim almejado) no caso das multas devidas pelo

descumprimento dos deveres instrumentais, especialmente a finalidade dessas multas.

A esse respeito, o exame da adequação exige a individualização do meio a ser implementado, assim como a identificação do direito afetado ou restringido por esse meio, além do fim por ele almejado, inclusive a análise da legitimidade desse fim do ponto de vista constitucional. Passemos a essa individualização, identificação e análise, então.

Sendo o ato estatal sob análise a aplicação de multa pecuniária devida pelo descumprimento de dever instrumental, independentemente de esse descumprimento não ter implicado falta de recolhimento de tributo, é de clareza meridiana que o meio do qual estamos tratando é justamente a cobrança de multa pecuniária e que o principal direito fundamental afetado por esse meio, sob o ponto de vista do contribuinte, é o seu direito de propriedade previsto no art. 5º, XXII, da CF/88.

De forma reflexa, outro direito fundamental que também pode ser afetado é o do livre exercício da atividade econômica estabelecido no art. 170, parágrafo único, da CF/88, na medida em que os recursos destinados ao pagamento da multa fiscal deixariam de ser aplicados, em tese, na atividade desenvolvida pelo contribuinte. Se o valor absoluto da multa for alto, como o é no caso concreto analisado (cerca de R\$ 165 milhões), a drenagem de recursos do contribuinte em favor do tesouro federal, estadual ou municipal pode ter implicações relevantes para o desenvolvimento do negócio. Embora a multa possa não inviabilizar o desenvolvimento da atividade econômica, no mínimo a prejudica.

Se encontrar o meio e os direitos afetados por esse meio é uma tarefa relativamente fácil nesse caso, identificar a efetiva finalidade buscada com a cobrança da multa por descumprimento de dever instrumental, por outro lado, constitui uma tarefa mais complicada, que passa pelo exame da natureza jurídica, função e causa desse tipo de multa, além da doutrina que trata sobre a estrutura da norma sancionante.

O início dessa tarefa passa por explicar a natureza jurídica da multa por descumprimento de dever instrumental (sanção pecuniária). A lição clássica ensinada desde os bancos da faculdade, e tendo por base o art. 3º do Código

Tributário Nacional (CTN), nos mostra que, embora tanto a sanção (pecuniária e cobrada pelo não cumprimento de um dever instrumental) como o tributo sejam compulsórios e implicam a obrigação do contribuinte realizar um pagamento a favor do Fisco e a entrada de recursos ao tesouro público, o que denota um relacionamento por vezes íntimo entre essas duas figuras, elas têm uma diferença marcante, que é a situação da vida eleita pelo legislador para dar causa a cada uma delas.

Enquanto o tributo tem por hipótese de incidência um fato lícito, e da mesma forma o dever instrumental, a sanção tem por hipótese de incidência um fato ilícito. A ilicitude, portanto, é o elemento principal para traçar o perfil da sanção pecuniária, o que nos leva à definição jurídica de multa fiscal:

toda prestação pecuniária compulsória, instituída em lei, em prol do Estado ou de pessoa sua, que seja sanção de ato ilícito em matéria fiscal, assim entendido o descumprimento da obrigação tributária principal ou acessória.⁵

Tendo a multa fiscal como pressuposto a prática de um ato ilícito (descumprimento da obrigação principal ou dever instrumental), surgiu uma controvérsia na doutrina acerca da classificação da sua natureza jurídica, i.e., se ela teria natureza administrativa (ou civil), tributária ou penal, particularmente em relação às penalidades pecuniárias impostas pela Administração Fiscal, como é o caso das multas devidas por descumprimento de dever instrumental, já que não há dúvida sobre a natureza penal das sanções aplicáveis nos crimes contra a ordem tributária.

A corrente que tem prevalecido na doutrina é a que defende a natureza penal das multas fiscais, mesmo daquelas aplicadas pela autoridade administrativa

5 NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. Sanções tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra (org.). *Artigos selecionados em homenagem aos 40 anos do Centro de Extensão Universitária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. v. 1. p. 340.

contra o descumprimento da obrigação principal ou dever instrumental. Ricardo Lobo Torres,⁶ que é um adepto dessa corrente, explica que

a tese da natureza penal das sanções tributárias é a única que pode manter separados e distintos os conceitos de tributo e multa, já que nesse caso o contato entre ambos seria apenas superficial, relacionado com o processo de imposição ou com as garantias para a cobrança.

Uma das principais consequências de admitir a natureza penal das multas fiscais é o reconhecimento da sua característica punitiva ou intimidativa, o que significa que ela se destina a garantir a inteireza da ordem jurídica, não havendo que se falar em característica indenizatória ou em reparação de dano.

Outra consequência é que passam a ser aplicadas às multas fiscais os princípios relevantes do direito penal, como o da antijuridicidade, estrita legalidade, tipicidade, proibição de analogia e irretroatividade (salvo da lei benigna).

A jurisprudência do STF alinha-se com a posição de que a multa fiscal teria natureza penal. A esse respeito, o STF modificou há vários anos o entendimento que estava contido nas Súmulas 191⁷ e 192,⁸ que prescreviam, respectivamente, a exigibilidade das multas moratórias e a exclusão das multas punitivas quando a Fazenda Pública atacava a massa falida. A alteração de entendimento ficou clara na Súmula 565 do STF.⁹

6 Essa corrente também é adotada por Sacha Calmon Navarro Coelho. Cf. NAVARRO COELHO, op. cit., p. 315-347.

7 Súmula 191: "Inclui-se no crédito habilitado em falência a multa fiscal simplesmente moratória".

8 Súmula 192: "Não se inclui no crédito habilitado em falência a multa fiscal com efeito de pena administrativa".

9 Súmula 565: "A multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado em falência".

As referidas súmulas estavam construídas na suposição de uma pretensa natureza indenizatória das multas de mora, mas com o advento do CTN essa tese não se manteve, restando claro nas decisões da corte que toda multa fiscal é punitiva.¹⁰

A importância de definir a natureza jurídica da multa fiscal reside no fato de que essa natureza contribui na definição do que seriam as funções desse tipo de multa, daí por que tratamos do assunto.

Assumindo que a multa fiscal tem natureza penal, é possível enxergar três funções para essa multa:¹¹ (i) função punitiva, (ii) função preventiva e (iii) função didática.

A função punitiva representa o caráter repressivo da multa fiscal, que busca reprimir o ato ilícito praticado. A função preventiva, por sua vez, atua como desestimulante da prática do ato ilícito, na medida em que gera reflexos intimidatórios na consciência dos destinatários da regra fiscal sobre as potenciais consequências do seu descumprimento. Por último, também existe a função didática, na medida em que a mera previsão em abstrato de reprovação ao ato ilícito contribui para a educação do contribuinte e para que ele corrija espontaneamente eventuais desvios.

Transpondo essas funções para as multas devidas pelo descumprimento do dever instrumental, é possível identificar a primeira das duas finalidades desse tipo de multa, a qual chamaremos de finalidade imediata, pois corresponde ao efeito jurídico imediato que a multa fiscal em questão produz, qual seja: *coibir e prevenir o descumprimento do dever instrumental*. Vale ressaltar que não enxergamos nenhum tipo de ilegitimidade constitucional na finalidade imediata, como exige o teste de adequação.

É comum que tanto os contribuintes como as autoridades fiscais incorram na confusão de achar que a *finalidade imediata* da multa devida pelo

10 A posição do STF de que as multas fiscais são sempre punitivas fica evidente no voto do Ministro Cordeiro Guerra proferido em 14-8-1975 no RE 79.625/SP, sendo reforçada ainda nos seguintes REs: 80.093, 80.123, 80.134, 80.147 e 80.185.

11 Sobre uma explicação das funções da sanção tributária *vide* COIMBRA SILVA, Paulo Roberto. Sanção tributária – natureza jurídica e funções. *Revista Fórum de Direito Tributário*, v. 3, n. 17, set./out. 2005.

descumprimento de dever instrumental seria o único fim desse tipo de multa, quando, como veremos em seguida, é apenas o mais evidente.

Para encontrarmos a segunda finalidade da multa devida por descumprimento de dever instrumental o faremos por intermédio de outro raciocínio que decorre de duas características essenciais desse tipo de multa: (i) a sanção, seja qual for, visa conferir eficácia ao bem tutelado na norma jurídica impositiva, a qual necessariamente está subordinada;¹² e (ii) a multa fiscal não se coaduna com a função de contribuir para a sustentação da atividade estatal, não podendo servir de instrumento de arrecadação, nem mesmo disfarçado.

Essa segunda finalidade denominaremos *finalidade mediata*, pois a sua relação com a sanção em questão se faz por intermédio desse segundo raciocínio, o qual não se revela com tanta facilidade como o primeiro raciocínio.

Para explicar melhor a primeira característica apontada anteriormente, segundo a qual a sanção tem por escopo conferir eficácia a uma norma jurídica impositiva, faremos uso das ideias escritas por Sacha Calmon Navarro Coelho acerca das normas sancionantes e de uma breve explicação do trabalho de dois grandes juristas sobre a estrutura da norma e como o fenômeno do ilícito se encaixa nessa estrutura: o austríaco Hans Kelsen e o argentino Carlos Cossio.¹³

Segundo a tradição kelseniana difundida no Brasil sobre a estrutura da norma jurídica, ela se dividiria em dois tipos básicos: normas impositivas e normas sancionantes. As primeiras correspondem aos comandos lícitos que impõem direitos, deveres, ações ou omissões. As normas sancionantes, por

12 Para Norberto Bobbio, a finalidade da sanção jurídica é justamente reforçar a eficácia do valor pretendido pelo ordenamento jurídico. Cf. BOBBIO, Norberto. *Teoría general del derecho*. Colombia, Santa Fe de Bogotá: Themis, 1992. p. 104.

13 As ideias aqui expostas acerca do trabalho desses dois estudiosos foram extraídas das seguintes obras e constituem uma apertada síntese das suas teorias: KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2006; e COSSIO, Carlos. *La teoría egológica del derecho y el concepto jurídico de libertad*. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1964. Também fizemos uso das ideias e dos comentários feitos por Sacha Calmon Navarro Coelho sobre as normas sancionantes em NAVARRO COELHO, op. cit., p. 315-347.

outro lado, tratam de hipóteses de incidência que representam fatos ilícitos e apontam as consequências decorrentes desses fatos ilícitos (sanção).

Analisando os dois tipos normativos, verifica-se que um prescreve um dever a cargo do contribuinte e, simultaneamente, confere um direito ao ente tributante, enquanto o outro estabelece uma punição ao infrator. A primeira norma é impositiva justamente porque acarreta ao seu destinatário um dever, já a segunda é sancionante por prever a aplicação de uma sanção, como decorre da mera leitura do exemplo citado anteriormente.

Para Kelsen as normas sancionantes é que consubstanciavam, verdadeiramente, o Direito e, por isso, as chamava de primárias, enquanto as normas impositivas seriam as secundárias, haja vista que o seu critério se baseava na importância da norma dentro do sistema. O ponto relevante a ser notado, porém, se refere ao fato de que isso significava que essas normas não eram propriamente autônomas, mas estavam essencialmente ligadas entre si, pois integram uma unidade lógica.

Um dos aspectos relevantes do trabalho de Kelsen foi a valorização do ilícito dentro do sistema jurídico e a atribuição de papel central à sanção, como meio de realização jurídica das condutas, pois por meio dela se chegava até o comportamento almejado pela ordem jurídica. Antes dele, o ato ilícito sequer estava dentro do Direito, correspondendo à própria negação da justiça.

Como alternativa a esse excesso de importância dada por Kelsen ao ilícito dentro do sistema jurídico, o argentino Carlos Cossio desenvolveu a teoria egológica do direito. Embora menos difundida no Brasil que a teoria de Kelsen, ainda assim se mostra importante em diversos aspectos.

Para o que nos interessa, Cossio parte da ideia de que o direito positivado não seria um rol de sugestões, tampouco um elenco de sanções, pura e simplesmente, como decorreria do trabalho de Kelsen, correspondendo isso sim a um modelo de comportamento desejável que poderia ser ou não obedecido.

Assim, valorizando a função da liberdade humana, Cossio reabilitou o cumprimento normal da prestação jurídica e colocou o dever (norma impositiva) como norma principal do sistema (ao contrário de Kelsen, que via na sanção a norma principal).

Para ele, o cumprimento da norma jurídica se desdobraria em dois momentos lógicos: dada a hipótese (H), deve ser a prestação (P), e dada a não prestação (ÑP), deve ser a sanção (S). Desse modo, a hipótese (H) e a não prestação (ÑP) constituem pressupostos de fato que condicionam alternativamente as possibilidades jurídicas de acordo com a liberdade de agir do homem: a prestação (P) ou a sanção (S).

Cossio chama de endonorma o momento H-P (hipótese seguida de prestação – denominado norma impositiva por Kelsen) e perinorma o momento ÑP-S (não prestação seguida de sanção – denominado norma sancionante por Kelsen). Em síntese, o destinatário da norma jurídica pode escolher cumprir a prestação espontaneamente (que é a normalidade jurídica) ou submeter-se à sanção.

De qualquer forma, da mesma maneira que na teoria de Kelsen, é possível perceber em Cossio, também, a existência de uma estreita relação entre a hipótese (H) e a sanção decorrente da não prestação (ÑP). Ou melhor, não se consegue conceber a sanção sem que haja obrigatoriamente uma hipótese.

Portanto, ainda que distintas, o que essas duas linhas de pensamento acerca da estrutura da norma nos ajudam a revelar é que, partindo do pressuposto de que a infração é a transgressão de um preexistente dever legal (conteúdo da norma impositiva ou endonorma), a caracterização da infração está necessariamente vinculada à natureza do dever ao qual ela se refira, uma vez que sem o dever a própria existência da sanção deixa de fazer sentido jurídico, daí por que dizer que a sanção, seja qual for, tem por objetivo conferir eficácia a um dever legal e, conseqüentemente, ao bem jurídico tutelado por esse dever.

Dito de maneira mais simples, se uma norma prevê para o descumprimento de uma prestação uma específica sanção é porque a ordem jurídica deseja que a prestação deva ser cumprida. O raciocínio inverso também é válido: se em razão da ordem jurídica deixar de fazer sentido o cumprimento daquela prestação, também deixará de fazer sentido exigir a sanção. A causa de existir da sanção encontra fundamento na norma impositiva. Sem uma, não há razão para a outra (sanção) existir.

Esse grau de vinculação existente entre a norma impositiva e a infração e respectiva sanção está refletido, inclusive, nas próprias denominações adotadas na prática jurídica. Quando nos referimos a uma multa devida pela não prestação do dever de recolher o tributo, a chamamos de multa devida pelo descumprimento da obrigação principal. Da mesma forma, a multa cobrada pela não observância do dever instrumental, a qual chamamos de multa devida pelo descumprimento do dever instrumental por ter estrita ligação com esse dever.

Essa assertiva encontra respaldo em Rubens Gomes de Souza, para quem a característica conceitual da infração tributária (e da sua conseqüente sanção) residia na circunstância de estar em conexão com a obrigação tributária, principal ou acessória.¹⁴

Trazendo esse raciocínio para a realidade do assunto tratado neste artigo, podemos concluir que a multa fiscal não tem um fim em si mesma, mas se presta, na verdade, a dar eficácia ao cumprimento do dever instrumental, encontrando o seu sentido de existir na mesma razão que justificou a criação do dever instrumental.¹⁵

Dar eficácia ao dever instrumental, por sua vez, significa contribuir para a realização da sua finalidade.

Por isso, a multa devida pelo descumprimento da obrigação tributária acessória deve pretender, em última instância, assegurar o cumprimento da obrigação principal (recolhimento do tributo) ou assegurar que sejam

14 GOMES DE SOUZA, Rubens. *Compêndio de legislação tributária*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964. p. 105.

15 Corroborando, de certo modo, o argumento de que a multa fiscal em questão não pode ser um fim em si mesma e tampouco é a lei que a criou causa suficiente por si só para legitimar sua exigência, encontrando razão de ser e legitimidade na própria razão que criou o dever instrumental ao qual pretende dar eficácia, o alemão Klaus Tipke diz sobre o ideário de justiça fiscal que "o Estado não pode esgotar-se em sua concepção formal. Não pode promulgar leis de conteúdo qualquer e arbitrário. Suas leis, quando não se tratar de meras técnicas de conveniência, devem ser materialmente justas. Isso vale, não por último, para leis tributárias". Cf. TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 16.

propiciados os meios a Administração Tributária para fiscalizar e controlar as ações dos contribuintes que tenham direta relação com esse recolhimento, conforme se extrai do comando previsto no art. 113, § 2º, do CTN.

Dito de outra forma, a segunda finalidade da multa devida pelo descumprimento de dever instrumental se confunde com a própria finalidade do dever instrumental ao qual visa dar eficácia e que fundamentou sua criação. Ou seja, a finalidade mediata da multa devida pelo descumprimento do dever instrumental é igual ao fim almejado por esse dever.

Para reforçar essa conclusão, basta observarmos que se a multa fiscal se desvincular da finalidade do dever instrumental que justificou sua criação, essa multa se tornará inócua relativamente ao objetivo buscado pelo dever instrumental e, nessa hipótese, servirá apenas para gerar recursos para o tesouro público decorrentes do seu pagamento, não tendo qualquer efeito relevante sobre o bem tutelado pelo dever instrumental.

Ocorre que a sanção tributária não pode ter propósito arrecadatório, convertendo-se em um instrumento de arrecadação disfarçado, pois essa função é destinada ao tributo.

Justamente para evitar que a sanção passe a ter como finalidade oculta a função arrecadatória típica do tributo, é que se torna necessário considerar que a sua finalidade também se confunde com a finalidade do dever instrumental ao qual visa dar eficácia. Frise-se, ainda, que essa segunda finalidade encontrada na multa devida por descumprimento de obrigação acessória também é constitucionalmente legítima.

Feitos esses comentários, sintetizaremos logo a seguir os três elementos que foram identificados nos parágrafos anteriores (meio, direito afetado e fim almejado), que são necessários para o exame da proporcionalidade em relação às multas devidas por descumprimento de dever instrumental:

- *Meio*: cobrança de multa pecuniária.
- *Direitos afetados*: direito de propriedade (art. 5º, XXII, da CF/88) e direito ao livre exercício da atividade econômica (art. 170, parágrafo único, da CF/88).

- *Fim almejado*: (i) finalidade imediata – coibir e prevenir o descumprimento do dever instrumental; (ii) finalidade mediata – se confunde com a finalidade do próprio dever instrumental, a qual pode ser sintetizada como o propósito de assegurar o cumprimento da obrigação principal (recolhimento do tributo) ou assegurar que sejam propiciados os meios à Administração Tributária para fiscalizar e controlar as ações dos contribuintes que tenham direta relação com esse recolhimento, conforme o comando contido no art. 113, § 2º, do CTN.

Identificadas as finalidades da multa por descumprimento de dever instrumental, passaremos à análise dessa finalidade em conjunto com o art. 113, § 2º, do CTN, haja vista a sua importância para a completa compreensão da finalidade mediata da multa fiscal e, em seguida, passaremos ao exame efetivo da proporcionalidade e à demonstração objetiva dos limites aos quais a multa por descumprimento de dever instrumental deve se submeter.

3. Condições para que a multa devida por descumprimento de dever instrumental tributário possa ser considerada proporcional e não confiscatória

A consequência de considerar como finalidade mediata da sanção sob análise o fim almejado pelo próprio dever instrumental é que a multa deve guardar sintonia de causa e efeitos jurídicos com a materialidade do dever instrumental, uma vez que ela passa a ter como propósito, também, fomentar a prática da conduta buscada pelo dever instrumental e reprovar as condutas diversas.

Traduzindo isso para uma linguagem que permita a realização do teste da adequação, que faz parte do princípio da proporcionalidade, podemos dizer que o atendimento ou não da sub-regra de adequação em cada caso

concreto depende de se verificar, também, o efeito ou impacto causado pelo ato ilícito (descumprimento do dever instrumental) sobre a finalidade ou conduta almejada pelo dever instrumental.

Se o ato ilícito causar algum prejuízo à finalidade que o dever instrumental quer alcançar, a multa servirá para reprovar e punir esse ato ilícito, o que, visto sob outro ângulo, significa que nessa situação a sanção irá fomentar a sua finalidade mediata.

Por outro lado, se o ato ilícito não gerou prejuízo relevante sobre a finalidade do dever instrumental, a multa torna-se inócua, pois não tem qualquer efeito de reprovabilidade no caso concreto e tampouco irá fomentar uma conduta que já foi realizada ou assegurar um comportamento que já foi cumprido. Nesse caso, a sanção (meio) se mostraria inadequada à sua finalidade mediata.

Para aplicar esse raciocínio à situação específica do descumprimento do dever instrumental e descobrir, ainda que de modo hipotético, em que circunstâncias a multa se mostra inadequada e, por corolário desproporcional, é importante aprofundarmos um pouco mais o estudo do fim almejado pelo dever instrumental.

Como vimos anteriormente, esse fim seria o de assegurar o cumprimento da obrigação principal (recolhimento do tributo) ou assegurar que sejam propiciados os meios à Administração Tributária para fiscalizar e controlar as ações dos contribuintes que tenham direta relação com esse recolhimento ou de terceiros legalmente responsáveis, consoante o art. 113, § 2º, do CTN.

Embora correta, essa definição é insuficiente para compreender na sua inteireza a finalidade dos deveres instrumentais, o que exige uma melhor investigação do conteúdo semântico da expressão *no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos* contida no referido artigo, a qual constitui o núcleo central que justifica a criação dos deveres instrumentais e, por isso mesmo, ajuda a revelar a sua finalidade por completo.

Essa expressão tem como vocação natural a limitação da discricionariedade da Administração Tributária na criação e exigência dos deveres instrumentais, pois estabelece exatamente para que serve tal dever.

Cabe recordar que o dever instrumental corresponde à exigência de fazer ou deixar de fazer algo com o objetivo de permitir o recolhimento do tributo ou fornecer meios às autoridades fiscais para fiscalizar tal pagamento ou a sua desnecessidade nos casos de imunidade ou isenção.

Portanto, a marca da sua acessoriedade está na instrumentalidade para controle de cumprimento da relação jurídica tributária principal e possibilitar à fiscalização checar a correção do valor recolhido, a existência de um fato gerador ou a aplicabilidade de eventual isenção ou imunidade, razão pela qual a consistência jurídica do dever instrumental depende de uma relação meio/fim, não tendo ele um fim em si mesmo.¹⁶

Assim, embora o dever instrumental possa subsistir sem que haja um tributo a ser pago, a sua própria existência está vinculada a um tributo (obrigação principal) que deve existir, ao menos, no plano abstrato, para que possa haver uma arrecadação ou uma fiscalização a ser realizada por meio do dever instrumental, caso contrário esse dever perderia sua função primordial.¹⁷

Tanto é assim que somente se vislumbra a validade e legitimidade de um dever instrumental se ele for apto para assegurar o cumprimento da obrigação principal ou para a demonstração da inexistência de um tributo a ser pago em razão de uma imunidade ou isenção, e desde que o ente que criou esse dever instrumental tenha competência para exigir o respectivo tributo ao qual corresponde a obrigação principal. Fora dessas situações não há que

16 Nesse mesmo sentido se manifesta Paulo de Barros Carvalho. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 359-360.

17 Segundo Hugo de Brito Machado, "em Direito Tributário as obrigações acessórias não precisariam existir se não existissem as obrigações principais. São acessórias, pois, neste sentido. Só existem em função das principais, embora não exista necessariamente um liame entre determinada obrigação principal e determinada obrigação acessória. Todo o conjunto de obrigações acessórias existe para viabilizar o cumprimento das obrigações principais". Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Algumas questões a respeito da obrigação tributária acessória*. TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Teoria geral da obrigação tributária – estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 295.

se falar em dever instrumental, ainda que determinada exigência possa ter algum grau de utilidade para o trabalho das autoridades fiscais.¹⁸

Seguindo essa lógica, a parcela da expressão relativa ao *interesse da arrecadação dos tributos* significa que o dever instrumental tem como primeira finalidade viabilizar o pagamento da obrigação principal ao qual se refira, i.e., ele visa possibilitar e assegurar o fiel cumprimento da obrigação tributária principal.¹⁹

Sob uma perspectiva prática, é por meio do dever instrumental que o contribuinte declara às autoridades fiscais (no caso do lançamento por homologação) a ocorrência de determinado fato gerador, os dados necessários ao cálculo do valor do tributo e emite a guia de pagamento desse tributo.

Desse modo, se o contribuinte recolheu corretamente os tributos dos quais é devedor, está cumprida a primeira finalidade do dever instrumental ligada à arrecadação do tributo, mas essa finalidade, evidentemente, não é a única.

A segunda finalidade se revela pela interpretação do termo *no interesse da fiscalização dos tributos*, o qual está vinculado à ideia de que as autoridades fiscais precisam ter meios para controlar os fatos relevantes para o surgimento da obrigação principal ou para verificar a aplicabilidade de uma eventual isenção ou imunidade em cada caso concreto.

O resultado dessa segunda finalidade do dever instrumental é que ele deve se prestar a compeli-lo o contribuinte (ou terceiro legalmente responsável) a fornecer à Administração Tributária as informações que sejam relevantes para a apuração da ocorrência do fato gerador e cálculo do tributo, aí incluídos os dados pertinentes à definição da alíquota, base de cálculo, período de apuração e contribuinte (localização, dados de identificação, tipo de atividade e regime tributário aplicável), bem como, quando aplicável, as informações que demonstram a existência de uma imunidade ou isenção naquele caso específico.

18 Respalda essa afirmação *vide* TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010. p. 240.

19 Cf. MACHADO, op. cit., p. 301. De modo similar se manifestou a Primeira Turma do STJ no REsp 1.096.712/MG, tendo como relatora a Ministra Denise Arruda, em julgamento ocorrido em 2-4-2009, assim como no REsp 539.084/SP, de relatoria do Ministro Francisco Falcão, em 18-10-2005.

É importante registrar que o dever instrumental não deve se prestar ao fornecimento de qualquer tipo de informação, mas tão somente aquelas estritamente necessárias para o controle da ocorrência do fato gerador e apuração correta do tributo devido ou para o controle da isenção ou imunidade, caso contrário o dever instrumental estará extrapolando a relação meio/fim que lhe caracteriza e lhe dá consistência jurídica.

Desse modo, há que separar as informações essenciais ao trabalho da fiscalização – que são aquelas tuteladas pelo dever instrumental e sem as quais não é possível verificar a realização da hipótese de incidência e os aspectos quantitativo, espacial e temporal a ela vinculados (ou a respectiva isenção/imunidade) –, das informações que são meramente úteis ao trabalho das autoridades fiscais, mas sem as quais ainda sim é viável a apuração do fato gerador, valor do tributo, identificação do contribuinte e seu regime de tributação, isenção ou imunidade. Essas últimas não estão englobadas no limite previsto pelo art. 113, § 2º, do CTN.

Ouseja, a expressão *no interesse da fiscalização dos tributos* não é o mesmo que dizer “no interesse do Fisco”. Essa segunda expressão foge da intenção do legislador complementar e é algo alheio ao *interesse da fiscalização dos tributos*, o qual corresponde a uma restrição objetiva para evitar justamente que o Fisco institua tantos deveres instrumentais quanto desejar, sob o manto da busca pela praticidade e da eficiência administrativa, o que abriria a porta para arbitrariedades.²⁰

Dito isso, podemos sintetizar a finalidade dos deveres instrumentais por meio de duas condutas por eles almejadas: (i) viabilizar o pagamento da obrigação principal a qual se refira; e (ii) compelir o contribuinte ou terceiro legalmente responsável a prestar informações que permitam às autoridades fiscais apurar a ocorrência do fato gerador e calcular o tributo devido, quais sejam: os dados pertinentes à concretização da hipótese de incidência, definição

20 Corroborando esse raciocínio citamos o trabalho elaborado por Caio Augusto Takano, que realizou um interessante estudo sobre os limites à criação de deveres instrumentais no direito tributário. Cf. TAKANO, Caio Augusto. Os limites impositivos aos deveres instrumentais tributários. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo: Dialética, n. 27, p. 284-304, 2012.

da alíquota, base de cálculo, período de apuração e identificação do contribuinte (localização, dados de identificação, tipo de atividade e regime tributário aplicável), bem como, quando aplicável, as informações que demonstrem a existência de uma imunidade ou isenção naquele caso em específico.

Sendo essas as condutas buscadas pelo dever instrumental, as quais, por sua vez, correspondem à finalidade mediata da sanção devida por descumprimento de dever instrumental, já temos dados suficientes para realizar, de forma hipotética, o teste de adequação exigido pelo princípio da proporcionalidade.

De modo geral, as multas pecuniárias cobradas pelas autoridades fiscais na hipótese de não cumprimento do dever instrumental são aptas a fomentar ou alcançar a sua finalidade imediata, i.e., coibir e prevenir o descumprimento do dever instrumental, uma vez que normalmente não têm valor ínfimo (ao contrário, seu valor absoluto ou proporcional se mostra na maioria dos casos bastante significativo) e sua mera previsão legal costuma compelir os contribuintes ao atendimento espontâneo dos deveres instrumentais.

Os problemas em relação à adequação se iniciam, porém, quando realizamos o teste em relação à sua finalidade mediata. Abstratamente e de forma geral, é possível que uma multa prevista na legislação para o descumprimento do dever instrumental seja adequada para fomentar e estimular que os contribuintes (ou terceiros previstos na legislação) recolham o tributo devido (se for o caso) e prestem as informações necessárias para que as autoridades fiscais fiscalizem o tributo recolhido ou a existência de imunidade ou isenção.

No entanto, quando a análise é feita de forma concreta e específica, que é justamente aquela que interessa aos juízes e tribunais, os contribuintes e os terceiros responsáveis podem escolher cumprir ou não cumprir o dever instrumental e, na hipótese em que deixam de cumprir com esse dever, vislumbramos que três situações poderiam decorrer desse ato ilícito:

- (1) o ato ilícito (descumprimento do dever instrumental) resulta na falta do recolhimento do tributo devido;

(2) o ato ilícito (descumprimento do dever instrumental) *não* resulta na falta de recolhimento do tributo devido, mas priva as autoridades fiscais das informações necessárias para apurar a ocorrência do fato gerador e calcular o tributo que foi recolhido, quais sejam: os dados pertinentes à concretização da hipótese de incidência, definição da alíquota, base de cálculo, período de apuração e identificação do contribuinte (localização, dados de identificação, tipo de atividade e regime tributário aplicável), ou, se for essa a hipótese, priva as autoridades de terem acesso às informações que permitem constatar a correção da aplicação da imunidade ou isenção naquele caso em específico; ou

(3) o ato ilícito (descumprimento do dever instrumental) *nem implica* falta de recolhimento do tributo devido e *nem implica* privação de informações à Administração Tributária que permitam apurar a ocorrência do fato gerador e calcular o tributo que foi recolhido (i.e., dados pertinentes à concretização da hipótese de incidência, definição da alíquota, base de cálculo, período de apuração e identificação do contribuinte), ou verificar a existência de uma imunidade ou hipótese de isenção naquele caso concreto.

Nas hipóteses (1) e (2), claramente o ato ilícito praticado resultou num prejuízo à finalidade mediata da sanção devida por descumprimento de dever instrumental e à própria finalidade almejada pelo dever instrumental, o que justifica a aplicação da multa como forma de reprovar a conduta e punir o ato ilícito praticado, caso contrário não se fomentaria o atendimento a tal finalidade.

Portanto, nessas duas primeiras hipóteses existe adequação entre o meio utilizado (multa) e as duas finalidades almejadas (finalidade imediata e mediata da sanção por descumprimento de dever acessório), de modo que a cobrança da multa é razoável e passou no primeiro teste da proporcionalidade, sendo adequada ao fim pretendido.

Na hipótese (3), entretanto, estamos diante de um caso de falta de adequação entre a multa cobrada e a finalidade mediata almejada. Como comentado anteriormente, se o ato ilícito praticado (descumprimento do dever

instrumental) não gerou qualquer prejuízo à finalidade do dever instrumental, não tendo implicado falta de recolhimento do tributo devido e nem privado as autoridades fiscais das informações necessárias para a correta apuração do tributo ou verificação de eventual imunidade ou isenção, a aplicação da multa é simplesmente inócua, não servindo para fomentar qualquer dessas duas finalidades, uma vez que elas já foram devidamente alcançadas por outros meios em momento anterior à prática do ato ilícito.

Vale enfatizar, inclusive, que haverá falta de adequação na aplicação da multa mesmo se o descumprimento do dever instrumental gerou a falta de alguma informação útil ao trabalho da fiscalização, mas que não era essencial para a correta apuração do tributo ou imunidade/isenção, haja vista a limitação imposta pelo art. 113, § 2º, do CTN pela expressão *no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos*.

Note-se que nessa terceira hipótese, tendo sido atendidas as duas finalidades almeçadas pelo dever instrumental, o contribuinte (ou terceiro responsável) em nada se aproveita do ato ilícito, i.e., ele não obtém qualquer proveito ou resultado positivo com o descumprimento do dever instrumental, não havendo dano ou juízo de reprovabilidade que justifique a aplicação da multa nesse caso.

A única vantagem obtida pelas autoridades fiscais com a cobrança da multa nessa situação seria a receita dela decorrente, tornando-a um mero instrumento arrecadatório, o que, conforme explicação anterior, não é admitido para as sanções tributárias.

Outras vezes a informação exigida por um dever instrumental sequer é essencial para a apuração do tributo, de modo que sua falta não prejudica verdadeiramente o trabalho de fiscalização, ao menos não dentro dos limites impostos pelo art. 113, § 2º, do CTN. Além disso, a sistemática de substituição tributária por vezes faz com que o tributo seja recolhido de forma antecipada para a cadeia toda por um único contribuinte que não se confunde com aquele que descumpriu o dever instrumental.

É de suma importância notarmos, ainda, que o recolhimento do tributo não é suficiente por si só para afastar a multa devida pelo descumprimento do dever instrumental, já que, como vimos, a finalidade do dever instrumental não

se limita ao recolhimento do tributo, mas também à prestação de informações relevantes ao Fisco para a apuração do fato gerador ou da imunidade/isenção, sendo que o dever instrumental pode subsistir mesmo quando não há um tributo a ser efetivamente recolhido.

Desse modo, para que uma multa devida pelo descumprimento do dever instrumental possa ser considerada inadequada e, conseqüentemente, desproporcional e confiscatória, é necessário que o ato ilícito praticado não tenha gerado impacto significativo em nenhuma das suas duas finalidades, i.e., nem sobre o recolhimento do tributo e nem sobre a prestação das informações essenciais à correta apuração do fato gerador ou da hipótese de imunidade ou isenção. As condições são cumulativas, não bastando o atendimento de apenas uma delas.

Essa conclusão, porém, não é suficiente para esgotar o assunto. A questão que surge em seguida é justamente se existe um limite para a cobrança da multa por descumprimento de dever instrumento nas situações em que essa multa for considerada adequada. A resposta para essa pergunta pode ser obtida por meio do teste relativo à sub-regra da necessidade que compõe o princípio da proporcionalidade.

Idealmente, as multas devidas pelo descumprimento de dever instrumental deveriam ser cobradas em valor fixo condizente com a reprovabilidade da conduta e com a ameaça de dano causada à finalidade do dever instrumental, de modo que a multa seja cobrada no mesmo valor para qualquer contribuinte que não cumpre aquele respectivo dever, evitando assim que contribuintes que cometeram o mesmo ato ilícito sejam punidos de forma diversa.

Ademais, a utilização de um valor fixo seria especialmente importante diante do caráter de não patrimonialidade do dever instrumental, o qual dificulta estimar em termos financeiros o valor da punição.²¹

21 Sobre a estrutura ideal de graduação e cobrança das multas devidas pelo descumprimento de dever instrumental fazemos referência a: MARTINS, André Malta. A referibilidade como critério de legitimação constitucional das multas tributárias. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 14, n. 68, p. 237-246, maio/jun. 2006.

A realidade que se encontra na rotina tributária brasileira, entretanto, nos mostra que na maioria dos casos a legislação ordinária estabelece que as multas devidas pelo descumprimento do dever instrumental devem ser calculadas sobre o valor da operação ao qual se refiram, o que invariavelmente implica valores de multa bastante significativos e, às vezes, maiores que o próprio tributo ao qual esteja vinculado aquele dever instrumental.

Dada essa realidade, encontrar um limite juridicamente plausível para o valor dessa modalidade de multa, quando for possível cobrá-la na forma em que expusemos nos parágrafos precedentes, se tornou quase um imperativo. É aqui que a sub-regra da necessidade pode ajudar.

Segundo a doutrina,²² a regra da necessidade determina que, embora um meio possa ser considerado adequado para alcançar ou fomentar o fim pretendido, ele somente será necessário se esse fim não puder ser alcançado ou promovido por outro meio que restrinja o direito afetado em menor escala.

Portanto, estamos tratando de um exame comparativo. Neste caso específico, o parâmetro de comparação, a seu turno, pode ser encontrado na própria jurisprudência do STF.

Conforme já explicado, uma das premissas extraídas da jurisprudência do STF é a de que existe um limite objetivo a partir do qual a multa fiscal torna-se desproporcional e, conseqüentemente, confiscatória. O limite em questão corresponde ao montante equivalente a 100% do valor da obrigação tributária principal que se deixou de recolher ou ao qual se refira o ato ilícito que originou a multa fiscal.

Trata-se de um limite objetivo, mas não apenas isso. Uma das leituras que se pode fazer da jurisprudência do STF nesse ponto é que a corte entende que uma multa fiscal cobrada até esse patamar será adequada para alcançar a sua finalidade.

É pertinente lembrar, inclusive, que esse limite já foi utilizado pelo STF também em casos envolvendo descumprimento de dever instrumental, a exemplo da ADI n. 1.075-1-MC/DF, cuja decisão é uma das responsáveis pela construção da jurisprudência da corte e na qual o STF julgou confiscatória e

22 Cf. ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. São Paulo: Malheiros, 2008.

inconstitucional a multa de 300% sobre o valor da operação no caso de não emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente.

Dito de outra forma, para o STF cobrar uma multa de 100% do valor do tributo devido ou ao qual o dever instrumental faça referência já é suficiente para fomentar a finalidade dessa multa. Acima desse teto, ainda que a finalidade continue sendo fomentada, entraremos em uma zona de excesso que ocasiona o confisco do patrimônio do contribuinte ou terceiro legalmente responsável.

Se para o STF a multa cobrada até o patamar de 100% do valor da obrigação tributária principal é adequada para fomentar o fim buscado pela multa fiscal, ao compararmos a multa aplicada até esse limite com a multa que ultrapassa esse valor, invariavelmente chegaremos à conclusão de que a multa que ultrapassa esse limite é desnecessária, pois, apesar de fomentar igualmente o fim almejado, ela restringe num nível mais intenso o direito de propriedade do contribuinte e o direito ao livre exercício da sua atividade econômica, uma vez que drena mais recursos do patrimônio e da atividade econômica desse contribuinte (ou do terceiro legalmente responsável pelo cumprimento do dever instrumental) ao cobrar um montante maior em decorrência do ato ilícito.

Transpor esse limite para a realidade das multas devidas pelo descumprimento de um dever instrumental tampouco seria um problema. Conforme já esclarecido, os deveres instrumentais obrigatoriamente devem se referir, ainda que de forma abstrata, a uma obrigação tributária principal.

Dada a relação finalística que caracteriza o dever instrumental, o fato de a obrigação principal já ter sido recolhida ou não ser devida por conta de uma imunidade ou isenção não prejudica o fato de que, ainda assim, o dever instrumental deve se referir, mesmo que abstratamente, a uma obrigação principal.

Nos casos em que o dever instrumental envolver a demonstração de uma hipótese de imunidade ou isenção, basta que se verifique qual seria o valor do tributo a ser pago pelo contribuinte se não fosse aplicável aquela imunidade ou isenção para se chegar ao valor-limite da multa devida pelo descumprimento do dever instrumental, não sendo a imunidade ou isenção impeditivos para a aplicação do limite ora descrito.

Note-se que se o dever instrumental não fizer referência a uma obrigação principal, seja ela devida ou não, estaremos diante de outro tipo de dever (e não de dever instrumental), cuja natureza jurídica será distinta, podendo sua própria exigência pelas autoridades fiscais ser questionada em vista dos limites impostos pelo art. 113, § 2º, do CTN.²³

Desse modo, a segunda conclusão que é possível alcançar é a de que, ainda que a multa devida por descumprimento de dever instrumental seja considerada adequada no caso concreto, *ela somente poderá passar no teste da necessidade se o montante cobrado não for superior a 100% do valor da obrigação tributária principal ao qual, ainda que abstratamente, se refira o dever instrumental descumprido. Se a multa for cobrada em patamar superior a esse valor, ela será desnecessária e, por corolário, desproporcional e confiscatória.*

Tendo sido realizados, de modo hipotético, os testes de adequação e necessidade sobre as multas devidas por descumprimento de dever instrumental, já foi possível estabelecer de forma objetiva dois limites para esse tipo de multa, os quais podem ser sintetizados da seguinte maneira:

- (i) *Primeiro limite:* o ato ilícito consubstanciado no descumprimento do dever instrumental deve ter, obrigatoriamente, implicado o não recolhimento do tributo devido ou a privação de informações às autoridades fiscais que lhes permitissem apurar a ocorrência do fato gerador e calcular o tributo que foi recolhido (i.e., dados pertinentes à concretização da hipótese de incidência, definição da alíquota, base de cálculo, período de apuração e identificação do contribuinte), ou verificar a existência de uma imunidade ou hipótese de isenção naquele caso concreto. Eventuais informações omitidas à Administração Tributária que não sejam essenciais para a apuração do fato gerador, mas apenas úteis ao trabalho das autoridades fiscais, não são suficientes para legitimar a cobrança da multa pelo descumprimento do dever instrumental.

23 Sobre os limites na criação dos deveres instrumentais fazemos referência novamente ao artigo elaborado por Caio Augusto Takano. Cf. TAKANO, op. cit.

- (ii) *Segundo limite*: assumindo que a multa cobrada pelas autoridades fiscais pelo descumprimento do dever instrumental está dentro das condições impostas pelo primeiro limite, é necessário que o seu valor não ultrapasse o teto de 100% do montante correspondente à obrigação tributária principal ao qual se refira, ainda que abstratamente, o dever instrumental descumprido.

Esses dois limites devem ser suficientes para controlar a cobrança desse tipo de multa na grande maioria dos casos surgidos na prática tributária, mas em situações excepcionais vislumbramos que um terceiro limite pode ser aplicado como decorrência do teste da proporcionalidade em sentido estrito.

A sub-regra da proporcionalidade em sentido estrito está pautada na ideia de que um meio adequado e necessário para alcançar ou fomentar determinada finalidade não deve ser implementado se os prejuízos que causar ao direito afetado forem maiores ou mais intensos que a importância da finalidade a ser alcançada ou fomentada.

No caso específico das multas devidas pelo descumprimento de dever instrumental, a ponderação exigida pela proporcionalidade em sentido estrito deve se dar entre o direito de punição das autoridades fiscais e a praticidade e eficiência fiscalizatória, de um lado, e o direito de propriedade e ao livre exercício da atividade econômica pelo contribuinte (ou terceiro legalmente responsável), do outro lado.

É evidente que a cobrança da multa mesmo que limitada ao patamar de 100% do valor da obrigação principal a qual esteja vinculado o dever instrumental afeta e prejudica em algum grau o direito de propriedade e o livre exercício à atividade econômica.

O prejuízo gerado sobre esses dois direitos pela aplicação da multa, porém, não é suficiente na grande maioria dos casos para causar grandes danos ao direito de propriedade do contribuinte a ponto de aproximar esse patrimônio do esgotamento ou de inviabilizar o exercício da atividade econômica.

Por outro lado, é imperativo que se permita às autoridades fiscais exercer o seu direito de punibilidade nos casos em que a multa for adequada e

necessária, caso contrário o dever instrumental corre o risco de perder eficácia por falta de coatividade da norma que o estabeleceu e, conseqüentemente, haverá uma perda significativa de eficiência fiscalizatória.

É por esse motivo que somos da opinião de que a multa que atenda aos critérios de adequação e necessidade vinculados ao princípio da proporcionalidade somente seja afastada por descumprir o critério da proporcionalidade em sentido estrito em casos excepcionais e específicos, nos quais reste devidamente comprovado que o pagamento da multa cobrada irá reduzir sensivelmente o tamanho do patrimônio do contribuinte ou irá inviabilizar o exercício da sua atividade econômica ou algo próximo disso.

Nessa ocasião, e apenas nela, de fato haveria um prejuízo ao direito de propriedade e ao livre exercício da atividade econômica em um grau significativo, que justificaria afastar o direito de punição do Fisco e a busca pela eficiência fiscalizatória em favor desses dois direitos protegidos constitucionalmente, devendo a balança da ponderação pender para esse lado em detrimento do direito das autoridades fiscais.

Não obstante, vale frisar que, considerando os limites expostos anteriormente para a cobrança da multa por descumprimento de dever instrumental, somente em teoria conseguimos imaginar que se chegue a tal situação, razão pela qual avaliamos que esse terceiro limite terá pouca aplicabilidade na prática tributária e nos julgamentos realizados pelos tribunais.

Referências

ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. São Paulo: Malheiros, 2008.

BOBBIO, Norberto. *Teoría general del derecho*. Colombia, Santa Fe de Bogotá: Themis, 1992.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CLÉRICO, Laura. *El examen de proporcionalidad en el derecho constitucional*. Buenos Aires: Eudeba, 2010.

COIMBRA SILVA, Paulo Roberto. Sanção tributária – natureza jurídica e funções. *Revista Fórum de Direito Tributário*, v. 3, n. 17, set./out. 2005.

COSSIO, Carlos. *La teoría egológica del derecho y el concepto jurídico de libertad*. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1964.

CRESTANI, William Roberto. *Os limites da multa devida por descumprimento de obrigação tributária acessória*. São Paulo: Almedina, 2018.

GOMES DE SOUZA, Rubens. *Compêndio de legislação tributária*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. Algumas questões a respeito da obrigação tributária acessória. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Teoria geral da*

obrigação tributária – estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005.

MARTINS, André Malta. A referibilidade como critério de legitimação constitucional das multas tributárias. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 14, n. 68, p. 237-246, maio/jun. 2006.

NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. Sanções tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra (org.). *Artigos selecionados em homenagem aos 40 anos do Centro de Extensão Universitária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. v. 1.

TAKANO, Caio Augusto. Os limites impositivos aos deveres instrumentais tributários. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo: Dialética, n. 27, p. 284-304, 2012.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

Este livro foi impresso em papel
Offset 75 g/m² na gráfica Bok2.
São Paulo, Brasil, 2019.

A presente obra coletiva congrega artigos produzidos por alunos do Mestrado Profissional da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas (FGV DIREITO SP) titulados no período entre 2015 e 2017, a partir de seus respectivos trabalhos de conclusão. Os trabalhos foram selecionados por avaliadores externos, entre os indicados à premiação pelo corpo docente do programa, em função de sua qualidade acadêmica e aplicabilidade prática.

Os trabalhos de conclusão selecionados e os artigos deles decorrentes, que compõem este Volume 2, *Direito Tributário*, são bons exemplos do modelo de pesquisa adotado no Mestrado Profissional da FGV DIREITO SP.

Espera-se que esta obra proporcione ao leitor não apenas a aquisição de conhecimento qualificado e teoricamente robusto, mas sobretudo útil e diretamente aplicável à atividade profissional.

Mario Engler Pinto Junior

Professor e Coordenador do Mestrado Profissional da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas (FGV DIREITO SP).

Financiamento:

BERGAVINI
COLUCCI
ADVOCADOS

Bichara
ADVOCADOS

PINHEIRONETO
ADVOGADOS

SALOMÉ MAGALHÃES
ADVOCADOS

TOZZINI FREIRE
ADVOCADOS

60 **Treichl**
ROSSI
Watanabe